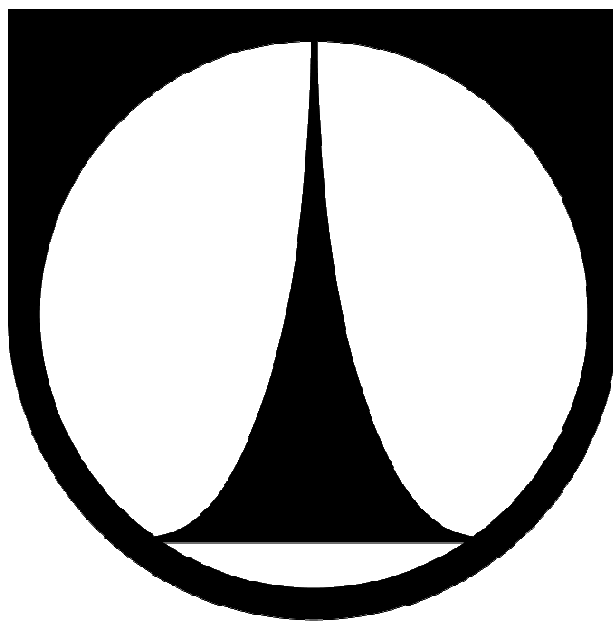


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2013

Bc. Jiří Plašil

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Postavení controllingu v řízení podnikatelského subjektu

Role of controlling in management of a business subject

DP-EF-KFÚ-2013-54

Bc. Jiří Plašil

Vedoucí práce: doc. Dr. Ing. Olga Hasprová, katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Jitka Budínská, Regionální stavební s.r.o.

Počet stran: 98

Počet příloh: 10

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jiří Plašil**
Osobní číslo: **E09000197**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Postavení controllingu v řízení podnikatelského subjektu**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Charakteristiku controllingu, jeho metodologické nástroje, význam a využití
2. Prvky controllingového systému, jeho cíle, výstavbu a využití v konkrétním podniku

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 65 normostran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

HIGGINS, R. C. Analýza pro finanční management. vyd. 1. Praha : Grada Publishing, 1997. 400 s. ISBN 80-7169-404-5.

LANZ, R. Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen. 3. überarb. und erw. Aufl. Bern : Paul Haupt, 1992. 381 s. ISBN 3-258-04517-8.

VOLLMUTH, H. J. Controlling, nový nástroj řízení. 2. vyd. Praha: PROFESS, 2006. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.

VOLLMUTH, H. J. Nástroje controllingu od A do Z. Přehledné a srozumitelné metody v řízení podniku. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 357 s. ISBN 80-7259-029-4.

WÖHE, G. Úvod do podnikového hospodářství: překlad 18. vyd. německého originálu. Přeložil Jiří Dvořák. 1. čes. vyd. Praha: Beck, 1995. xx, 748 s. ISBN 3-406-39607-0.

Vedoucí diplomové práce:

doc. Dr. Ing. Olga Hasprová

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. Jitka Budínská


Regionální stavební s.r.o.

Datum zadání diplomové práce:


31. října 2012

Termín odevzdání diplomové práce:

10. května 2013


doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
děkanka




doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2012

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinností informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do její skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 10. května 2013

Anotace

Diplomová práce *Postavení controllingu v řízení podnikatelského subjektu* se zabývá využitím controllingu v konkrétním podniku. Je rozdělena do třech částí. První teoretická část pojednává o dosavadních obecně známých poznatcích o controllingu uplatnitelných v konkrétním oboru, jímž se firma zabývá, tedy ve stavebnictví. Následující popisuje současně zavedený systém controllingu ve sledovaném podnikatelském subjektu. Finální praktická část se za pomoci dostupných informací zaměřuje na aplikaci teoretických poznatků a vylepšení stávajícího systému controllingu v daném podniku. Práce má za cíl předložení konkrétních návrhů na změnu současného systému tak, aby došlo k jeho zefektivnění a společně s tím ke snížení nákladů a růstu ziskovosti v podnikatelském subjektu.

Klíčová slova:

Controlling, hospodářský výsledek, náklady, plán

Annotation

This diploma thesis called *Role of controlling in management of a business subject* is considering the use of controlling in a concrete business enterprise. It is divided into three parts. The first theoretical part deals with the well-known knowledge about controlling applicable in the concrete profession that the company is concerning with, the building industry. The following one is describing the present established system of controlling in the monitored business subject. The final practical part focuses, with the help of the available information, on the application of the theoretical knowledge and on improvement of the present system of controlling in the company. The aim of this thesis is to propound some concrete proposals of changes in the established system to make it more efficient and to decrease the costs and raise the profitability in the business subject.

Keywords:

Controlling, costs, economic result, plan

Poděkování

Chtěl bych tímto poděkovat doc. Dr. Ing. Olze Hasprové za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce, a také za její ochotný a trpělivý přístup. Dále děkuji společnosti Regionální stavební s.r.o. za neocenitelnou příležitost, bez níž by tato diplomová práce nikdy nevznikla.

OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ.....	11
SEZNAM TABULEK.....	12
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK.....	13
ÚVOD.....	14
1 CONTROLLING A CONTROLLER.....	16
1.1 Definice a pravidla controllingu.....	16
1.2 Role a úkoly controllera a jeho začlenění v organizaci.....	19
2 ŘÍZENÍ.....	20
2.1 Zásady řízení.....	20
2.2 Organizace ziskových středisek.....	22
2.3 Reporty pro vedení a řídící pracovníky.....	23
3 CÍLE PODNIKU A PLÁNOVÁNÍ.....	25
3.1 Druhy podnikových cílů.....	25
3.2 Strategické a operativní plánování.....	26
4 KALKULACE NÁKLADŮ.....	29
4.1 Charakteristika nákladů.....	29
4.1.1 Variabilní náklady.....	30
4.1.2 Fixní náklady.....	32
4.2 Výpočet plných nákladů.....	32
4.3 Výpočet příspěvku na úhradu.....	34
4.3.1 Jednoduchý výpočet příspěvku na úhradu.....	35
4.3.2 Dvoustupňový výpočet příspěvku na úhradu.....	35
5 VÝPOČET HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU.....	37
5.1 Krátkodobý hospodářský výsledek.....	38
5.1.1 Metoda celkových nákladů.....	39
5.1.2 Struktura výpočtu krátkodobého HV.....	39
5.1.3 Význam výpočtu krátkodobého HV.....	43
6 KONTROLA.....	44
6.1 Metody porovnávání.....	44
6.2 Odchyłky a jejich příčiny.....	44
7 PODNIKATELSKÝ SUBJEKT.....	46

7.1	O společnosti.....	46
7.2	Oddělení a organizace.....	47
8	STÁVAJÍCÍ STAV - VÝROBNÍ ZAKÁZKA.....	50
8.1	Software.....	50
8.2	Tvorba ceny.....	52
8.3	Kalkulační vzorec.....	53
8.4	Kalkulování – rozbor položky.....	57
8.5	Plánování a harmonogram.....	59
8.6	Čerpání rozpočtu, výrobní fakturace, odbytová fakturace.....	62
8.7	Vytýkáč řízení s vedením.....	64
9	NÁVRHY ZMĚN.....	65
9.1	Tvorba ceny.....	65
9.1.1	Výrobní režie.....	65
9.1.2	Správní režie.....	67
9.1.3	Skutečné ceny vstupů vlastních výkonů.....	69
9.2	Kalkulační vzorec.....	70
9.2.1	Účtování.....	70
9.2.2	Subdodávky.....	70
9.3	Výkaz skutečných nákladů — ukazatel výsledku hospodaření.....	71
9.3.1	VSN — rekapitulace a odchylky v rámci nákladových druhů.....	72
9.3.2	VSN — celková rekapitulace a odchylky.....	74
9.3.3	Graf.....	76
9.3.4	Výhody metody použití VSN.....	76
9.3.5	Nevýhody metody použití VSN.....	77
9.4	Celkový přehled staveb – hospodářský výsledek firmy.....	78
9.4.1	Jednotlivé zakázky.....	78
9.4.2	Zakázky dohromady.....	79
9.4.3	Podnikový hospodářský výsledek.....	79
9.5	Ověření.....	80
	ZÁVĚR.....	83
	SEZNAM CITACÍ A BIBLIOGRAFIE.....	85
	SEZNAM PŘÍLOH.....	87

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obr. 1.1:	Základní kroky controllingu.....	17
Obr. 1.2:	Controlling jako kybernetický systém.....	17
Obr. 4.1:	Graf variabilních, fixních a celkových nákladů.....	30
Obr. 7.1:	Organizační struktura	47
Obr. 8.1:	Koláčový graf nákladů rozdělených dle kalkulačního vzorce.....	56
Obr. 8.2:	Kalkulace položky.....	57
Obr. 8.3:	Kalkulační vzorec položky.....	58
Obr. 8.4:	Harmonogram plnění	60
Obr. 8.5:	Finanční harmonogram.....	61
Obr. 8.6:	Výrobní faktury.....	63
Obr. 9.1:	Zařízení staveniště.....	66

SEZNAM TABULEK

Tab. 4.1:	Struktura přírážkové kalkulace jako metody stanovení úplných nákladů...	33
Tab. 4.2:	Výpočet podnikového výsledku při použití jednoduchého výpočtu příspěvku na úhradu.....	35
Tab. 4.3:	Dvojstupňový výpočet příspěvku na úhradu ve formě krátkodobého výpočtu úspěchu.....	36
Tab. 5.1:	Metoda celkových nákladů (při použití plných nákladů)	39
Tab. 5.2:	Metoda celkových nákladů (při použití příspěvku na úhradu).....	39
Tab. 5.3:	Struktura výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku	40
Tab. 8.1:	Struktura tvorby nabídkové ceny.....	53
Tab. 9.1:	Správní režie.....	68
Tab. 9.2:	Tvorba ceny pomocí dvoustupňového příspěvku na úhradu.....	69
Tab. 9.3:	Porovnání skutečných a vykazovaných hodnot.....	81

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

DP	Diplomová práce
KVZ	Kalkulační vzorec
Obr.	Obrázek
OF	Odbytová fakturace
OTP	Oddělení technické přípravy
s.	Strana
SW	Software
Tab.	Tabulka
VF	Výrobní fakturace
VRN	Vedlejší rozpočtové náklady
VSN	Výkaz skutečných nákladů
ZS	Ziskové středisko

ÚVOD

Ekonomický vývoj posledních let není rozhodně nikterak příznivý. Dění na celosvětových trzích se nemilosrdně promítá do výsledků jednotlivých obchodních společností, a to jak státních, tak soukromých. Přitom v drtivé převaze odvětví je ve většině případů stále obrovská konkurence. Bohužel lze konstatovat, že ve spotřebitelském rozhodování nehraje primární roli kvalita nakupovaného produktu, ale jeho co nejnížší cena. Na to doplácí hlavně nabízející strana, která pokud chce obstát na trhu, je nucena přizpůsobit svou cenu a současně s tím minimalizovat i své náklady.

Důležitou roli v této činnosti hraje controlling jakožto nástroj řízení podniku, jež má jeho vedení a řídící pracovníky podporovat při jejich rozhodování. Základními předpoklady jsou důkladné plánování, následné vyhodnocování při porovnávání se skutečností a stanovování opatření do budoucna, jimiž by se příště zaznamenaným chybám dalo předejít.

Předmětem DP je analýza současného stavu controllingového procesu ve sledovaném podnikatelském subjektu, představení použitelných nástrojů controllingu a navržení způsobů jejich aplikace v organizaci. Práce se zaměřuje pouze na výrobní část ekonomiky podniku, zabývá se tedy zejména operativním controllingem a především systémem sledování stavebních zakázek.

Hlavním cílem DP je navrhnout opatření, která povedou ke zlepšení v oblasti řízení nákladů na výrobu a zároveň ověření správnosti a případnou úpravu současných postupů. Obojí by mělo vést k vzrůstu hospodářského výsledku firmy.

Struktura DP se orientuje na tři základní okruhy:

- Charakteristika teoretických přístupů
- Popis současné úrovně zpracování ekonomických dat v podniku
- Aplikace nových teoretických metod v praxi

V první, teoretické části je charakterizována teorie controllingu a jeho metod, které budou aplikovány v další činnosti podniku.

Druhá část popisuje podnikatelský subjekt. Dále se zaměřuje na stávající podobu a zavedené mechanismy controllingu. Ukazuje, jak se plánují náklady, jak se sleduje

skutečnost a jak se plán a realita konfrontují. Představuje také software, který slouží k práci s rozpočty jednotlivých zakázek.

Třetí, praktická část zahrnuje popis implementace teoretických metod na konkrétní procesy v organizaci.

V závěru práce jsou shrnuty návrhy na zlepšení a doporučení nových opatření vedoucích k odstranění zjištěných nedostatků.

1 CONTROLLING A CONTROLLER

Hlavním zaměřením této DP je controlling nákladů výrobních zakázek. V následujících kapitolách bude pojednáváno převážně o operativním controllingu, o controllingu strategickém pouze minimálně, a bude kladen důraz na informace související s konkrétním sledovaným podnikatelským subjektem.

1.1 Definice a pravidla controllingu

„Controlling je nástroj řízení, překračující funkční rámec dosavadního řízení a má vedení podniku a řídící pracovníky podporovat při jejich rozhodování. Takové řízení podniku však předpokládá, že v podniku je k dispozici metodika plánování, která vychází z cílů stanovených vedením podniku a ostatními řídícími pracovníky. Při kontrole se zjišťují metodou porovnávání plánů a skutečnosti odchylky v běžných hlášeních z jednotlivých odpovědnostních oblastí podniku. Vedení podniku má pak na základě takto zjištěných odchylek provést nápravná opatření tak, aby bylo nakonec stanovených cílů dosaženo. Znamená to, že v podniku probíhá neustále zpětnovazební proces.“¹

„Pojem controlling podstatně přesahuje funkci dohledu, protože zahrnuje i plánování a regulaci, ačkoliv by se mu mohl podle slovního kmene připisovat stejný význam jako kontrole.“

„Pod pojmem controllingu se může rozumět pomoc při rozhodování a řízení prostřednictvím plánování, regulace a dohledu orientovaných na výsledky podniku ve všech jeho oblastech a úrovních.“²

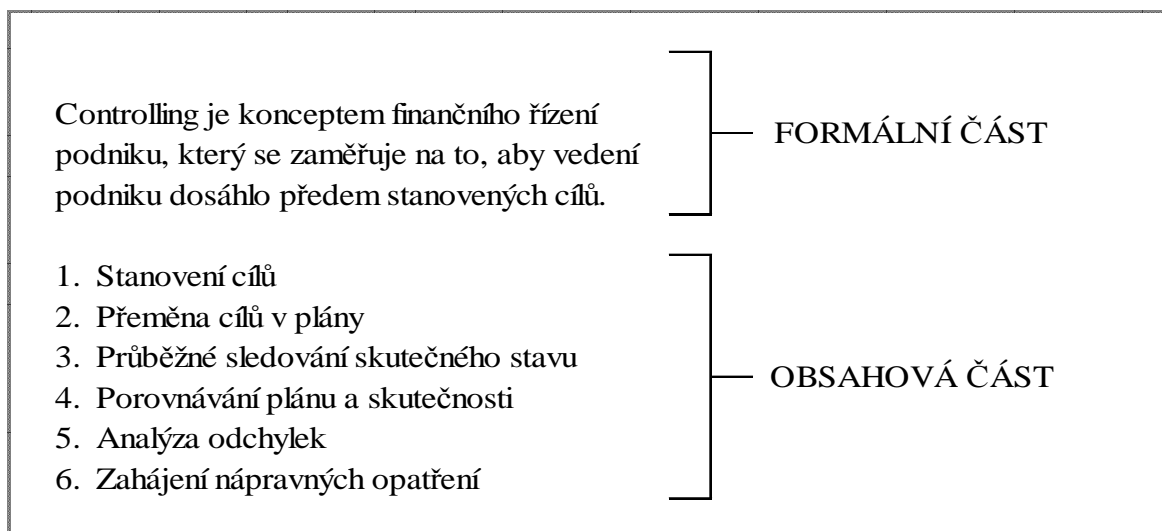
Podmínkou účinného provádění controllingu je vybudování vhodného informačního systému. Pravidelným porovnávání plánovaných hodnot se skutečnými se dají včas identifikovat slabá místa v podniku. Další podmínkou je zavedení nákladových a cenových propočtů, jež budou mít dobrou vypovídací schopnost.³

¹ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 11.

² WÖHE G., Úvod do podnikového hospodářství, s. 93.

³ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 11.

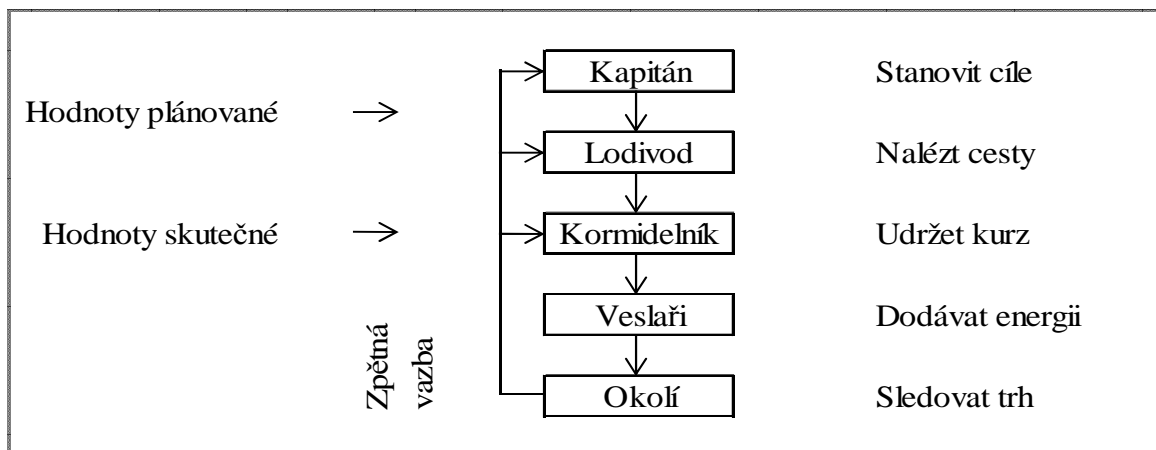
Základní kroky controllingového procesu jsou patrné z následujícího schéma.



Zdroj: LANZ, R., Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen, s. 43.

Obr. 1.1: Základní kroky controllingu

Existuje také určité schéma, které přirovnává controlling k plavící se lodi, znázorňuje ho jako kybernetický systém, jehož složkám jsou přiřazena určitá pravidla.



Zdroj: VOLLMUTH, H. J., Controlling — Nový nástroj řízení, s. 13.

Obr. 1.2: Controlling jako kybernetický systém

Při aplikaci v podniku se uvedené pojmy přiřazují jednotlivým funkcím a pozicím, které je vykonávají.

Kapitán — Myslí se jím vedení podniku, které stanovuje cíle a plánované hodnoty.

Lodivod — Lodivodem je myšlen controller. Jeho úkolem je nalezení cest, jak vytyčených cílů dosáhnout. Controller získává informace porovnáváním plánu se skutečností a z nich určuje doporučení pro dosažení stanovených cílů. Tyto informace dále předává složkám podniku s rozhodovací pravomocí.

Kormidelník — Kormidelník představuje řídící pracovníky. Úkolem řídících pracovníků je dosažení cíle. Řídící pracovníci korigují směr a eliminují zjištěné odchylky pomocí nápravných opatření doporučených od controllera.

Veslaři — Veslaři jsou myšleni odborní pracovníci, kteří provádějí konkrétní práce v podniku. Jejich výkony jsou předávány na trh.

Okolí — Okolí představuje trh. Ne vždy se trh chová tak, jak bylo plánováno, proto musí nepřetržitě probíhat zpětná vazba. Ta zajišťuje pružné řízení podniku a její pomocí jsou lodivodovi (controllerovi) a kormidelníkovi (řídícím pracovníkům) předávány informace o vzniklých odchylkách. Controller a řídící pracovníci na základě těchto informací musí zjistit, zda je možné po úpravách původního plánu dosáhnout původně stanovených cílů.

Zpětná vazba — Pomocí zpětné vazby provádí řídící pracovníci taková rozhodnutí, která zajistí konečné dosažení cíle. Zpětná vazba mimo kontroly cílových úkolů ve sledovaném období poskytuje také podklady pro očekávaný budoucí vývoj. Ukázkou zpětné vazby např. u ročního plánu je měsíční plán.

Pravidla slouží jak ke zpětné kontrole, tak hlavně k předvídání. Ideálním stavem je, když jsou odchylky zjištěny ještě předtím, než skutečně nastanou, tj. již při předběžné analýze zisku. Znamená to vyvíjet myšlení typu „feed-back“ (zpětná vazba) k myšlenkovému postupu „feed-forward“ (dopředná vazba). Předpokladem je poučení se z minulých chyb. Jsou-li známy jejich příčiny, lze se těmito chybám v budoucnu vyhnout.

Controlling se tedy zaměřuje na budoucnost. Minulost hraje důležitou roli jen tehdy, pokud má vliv na budoucnost.⁴

⁴ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 13 - 16.

1.2 Role a úkoly controllera a jeho začlenění v organizaci

Controlling v podniku zajišťuje primárně člověk na pozici controllera. Jeho úkolem je sbírat a využívat informace. Musí v organizaci zavést plánovací, kontrolní a řídicí systém, který se orientuje na výsledky. Na plánovacím, kontrolním a řídicím procesu se podílejí všichni řídicí pracovníci. Controller by neměl zastávat funkci výhradního vykonavatele těchto úkolů. Měl by mít naopak funkci koordinátora, poradce a navigátora. Contolloreem nastavený systém by měl umožňovat, aby jednotliví řídicí pracovníci byli schopni sami kontrolovat, zda svých cílů dosáhli či nedosáhli.

Důležitým úkolem controllera je, aby jednotlivé pracovníky motivoval a podporoval jejich iniciativu. Podmínkou k dosažení stanovených cílů je akceptace role a činnosti controllera. V zásadě platí, že čím výše je controller v hierarchii organizace začleněn, tím účinněji může jednat.

Controller může v organizační struktuře zastávat jak pozici štábní, tak liniovou. Nevýhodou štábní pozice je, že štábní místa mají zpravidla jen poradní funkce a nemají kompetence rozhodovat a nařizovat. Proto je efektivnější, zastává-li controller liniovou pozici, na které má i nařizovací práva.

Pro malé a střední podniky často bývá samostatná pozice controllera příliš nákladná, a proto jeho pozici zastává vedoucí finančního a účetního oddělení.

Další možností je zavedení controllingu od externího poradce, který postupně vyškolí vedení a řídicí pracovníky k samostatnému vykonávání úkolů controllingu. Výhodou může být vyšší vzájemný respekt eliminující překážky ve formě konfliktů při zavádění systému controllingu než v případě vlastního podnikového controllera.⁵

⁵ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 18 - 22.

2 ŘÍZENÍ

Podmínkou fungujícího controllingového systému v podniku je jednak fungující plánování a kontrola, ale hlavně fungující systém řízení. Takový systém umožňuje zavádění konkrétních opatření, která zajistí kompenzaci vzniklých odchylek a zároveň dosažení stanovených cílů.

Zjišťování a analýza odchylek pomocí porovnávání plánu se skutečností představuje pouze zpětnou vazbu (feed-back), je orientováno na minulost. Dřívější rozhodnutí již není možné změnit a vzniklé odchylky nelze odstranit. Proto je potřeba orientovat se převážně na budoucnost a neustále zajišťovat taková nápravná opatření, kterými se přístě chybám a z nich pramenícím odchylkám předejde.

„Controller musí nacházet pro podnik takové vhodné nástroje řízení, aby pomocí nich mohl co nejdříve zjistit, kde v podniku vznikají nebo již nastaly problémy. Tyto nástroje řízení musí být k dispozici podnikovému vedení a řídicím pracovníkům, aby sami byli schopni, pokud možno samostatně, řídit příslušné procesy k dosažení svých cílů. Controller musí běžně přezkoumávat, zda jednotlivé nástroje řízení mohou být pravidelně používány také v jednotlivých odpovědnostních oblastech.“⁶

Vybrané nástroje operativního řízení:

- Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku (viz kap. 5.1)
- Výpočet příspěvku na úhradu (viz kap. 4.3)

2.1 Zásady řízení

„Vypracováním zásad řízení se stanoví osobní požadavky na jednání mezi nadřízeným a pracovníky a také mezi stejně postavenými osobami. Na základě těchto zásad spolupráce má být vytvořen vztah vzájemné důvěry, který má usnadnit realizaci vytyčených podnikových cílů. Zásady řízení by však měly sloužit také k tomu, aby iniciovaly proces změn v myšlení a řízení v daném podniku.“⁷

⁶ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 36 - 39.

⁷ VOLLMUTH H. J., Nástroje controllingu od A do Z, s.43

Aby bylo dosaženo požadované úrovně poučení, vypracované zásady řízení musí být pracovníkům předány v písemné formě a měly by se zabývat nesledujícími tématy.

1. Stanovení cílů a z nich plynoucích úkolů — pro každou odpovědnostní oblast musí být jasně vymezeny stanovené cíle a z nich vyplývající úkoly. Tyto cíle a úkoly jsou definovány ve spolupráci vedení podniku a vedoucích pracovníků.

2. Delegování — vedení podniku musí vedoucím pracovníkům jasně rozdělit kompetence a odpovědnosti, na jejichž základě samostatně jednají a rozhodují a zároveň jsou odpovědní za špatné splnění úkolů.

3. Výměna informací — vedoucí pracovníci poskytují návody k plnění úkolů jednotlivými pracovníky. Je kladen důraz na věcné a časové hledisko. Vedoucí pracovníci jednají pouze v rámci svých kompetencí.

4. Poskytování rad — vedoucí pracovníci komunikují jak s vedením, tak s ostatními vedoucími pracovníky a poskytují si vzájemně rady a nové podstatné poznatky.

5. Tvůrčí práce — pracovníci by měli mít prostor pro předkládání realistických návrhů týkajících se zefektivnění jejich pracovní náplně a tyto návrhy by měli následně předkládat vedoucímu příslušné odpovědnostní oblasti.

6. Kontrola — v pravidelných časových intervalech je kontrolováno plnění stanovených cílů v rámci jednotlivých odpovědnostních oblastí. Kontrolu provádí jak vedení společnosti, tak sami vedoucí pracovníci.

7. Další vzdělávání — všichni pracovníci i vedoucí pracovníci jsou neustále podrobováni vzdělávacím kurzům a školením, a sice uvnitř i vně firmy.⁸

⁸ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 45.

2.2 Organizace ziskových středisek

„V praxi se často podniky dělí na osamostatnělé dílčí oblasti tehdy, když je možno zjistit jejich přínos k celkovému výsledku. V těchto případech se na divize deleguje také odpovědnost za zisk. Potom se místo o divizích hovoří o ziskových střediscích. Odpovědnost za výsledek divize předpokládá, aby jejich vedoucí mohli ve své oblasti uskutečňovat rozhodnutí, jimiž se ovlivňují výnosy.“⁹

Organizace ziskových středisek (dále jen ZS) spolehlivě fungují pro provádění controllingu v malých a středních podnicích. Podmínkou pro jejich dobrou funkci je informační systém s odpovídající vypovídací schopností. Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku je rozdělen podle výrobních skupin a umožňuje relativně přesný výpočet výnosů z obrátu a variabilních i fixních nákladů.

Pro tvorbu ziskových středisek se používají následující kritéria:

- Výrobní skupiny
- Prodejní oblasti
- Zákaznické skupiny
- Cesty odbytu

U každého ZS musí být umožněno určit výnosy z obrátu a jeho náklady. Všechna ZS jsou chápána jako samostatné odpovědnostní oblasti. Jako měřítko úspěšnosti ZS se používá jím realizovaná výše příspěvku na úhradu (viz kap. 4.3).

Výhody organizace ziskových středisek:

- přesnější informační systém
- vyšší snaha o dosažení zisku, nikoliv obrátu
- vyšší uvědomování si nákladovosti středisek
- rychlejší reagování na změny
- vyšší motivace a osobní zainteresovanost
- přesnější řízení
- lepší informace
- rychlejší rozhodování
- systém odměn odvozených z výkonů.¹⁰

⁹ WÖHE G., Úvod do podnikového hospodářství, s. 89.

¹⁰ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 53 – 53.

2.3 Reporty pro vedení a řídicí pracovníky

Skutečné aktivity podniku bývají vedení předkládány formou pravidelných zpráv a hlášení. Tyto dokumenty obsahují výsledky z analýz a mohou zabránit chybným rozhodnutím v budoucnu. Ukazují míru plnění cílů jednotlivých částí podniku formou porovnávání plánu a skutečnosti a následné analýzy odchylek a jejich příčin.

Podmínkou je fungující informační systém. Jeho vytvoření, údržba a rozvoj je jedním z hlavních úkolů controllera. Na vypracování analýz se podílí controller ve spolupráci s konkrétními odpovědnostními oblastmi.

Zprávy mají být podávány v pravidelných intervalech minimálně jednou za měsíc a jejich účelem je poskytnutí informací pro pružné reakce na nastalé okolnosti a zavedení vhodných opatření ke splnění stanovených cílů.

Charakteristika zpráv:

1. Přizpůsobení příjemci — reporty obsahují pouze podstatné informace, které si vyžaduje příjemce.

2. Věcnost a stručnost — zprávy obsahují co nejméně informací, avšak nevynechávají žádné potřebné a rozhodující.

3. Načasování — informace o hospodaření musí být controllerovi dodány ke zpracování a vyhodnocení včas, aby mohly být včas dodány i vedení k posouzení.

4. Zřetelnost informací — podané informace musí být pro příjemce srozumitelné. Teoretické podnikohospodářské výrazy bývají interpretovány pomocí výrazů používaných v praxi resp. v konkrétním podniku. Zprávy by měly obsahovat grafy. Tvůrci zpráv předpokládají určitou úroveň znalostí u příjemce.

5. Jednotný styl — styl zpráv by neměl být měněn, zejména pokud je na něj příjemce zvyklý a pokud tato forma zabezpečují možnost komparace v čase či prostoru.

6. Nezmanipulovatelnost — informace musí být zcela objektivní, nesmí být manipulovány ani jinak deformovány!

7. Informace z jediného zdroje — jediným zdrojem se myslí finance a účetnictví podniku.

3 CÍLE PODNIKU A PLÁNOVÁNÍ

Odrazovým můstkem každého podniku je stanovení jasných cílů. Teprve plánování určí, jakým způsobem těchto cílů dosáhnout.

„Cíle podniku jsou kritéria, podle kterých může být podnikatelské jednání měřeno.“¹¹

3.1 Druhy podnikových cílů

Cíle podniku lze obecně rozčlenit na tři základní skupiny. Jedná se o cíle ekonomické, jež reprezentují zejména zájmy vlastníků, dále cíle sociální, které směřují k zájmu zaměstnanců, a cíle ekologické. Z hlediska controllingu jsou podstatné zejména ekonomické cíle jako:

- dlouhodobá maximalizace zisku
- rentabilita
- podnikatelská jistota
- růst podniku.¹²

Dalším z pilířů controllingového systému je podnikové plánování.

„Aby mohlo podnikové řízení realizovat svůj cíl, tj. dosáhnout podnikovým procesem dlouhodobou maximalizaci zisku, potřebuje plánování tohoto procesu. Podnikové řízení přitom stojí před obtížným problémem, protože se jeho obecné i zvláštní cíle mohou zpravidla dosahovat rozdílnými cestami. Musí tedy přijímat rozhodnutí, fixovat svůj plán, a tím zadávat všem oddělením podniku zcela konkrétní cíle pro určité plánovací období.“

„Plánování je myšlenkové předjímání budoucí činnosti na základě zvažování různých alternativ a volba nejvýhodnější cesty. Plánování znamená tedy přijímání rozhodnutí, která jsou orientována na budoucnost a která určují průběh podnikového procesu jako celku i ve všech jeho částech.“¹³

¹¹ WÖHE G., KISLINGEROVÁ E., Úvod do podnikového hospodářství, s. 76.

¹² Tamtéž, s. 77.

¹³ WÖHE G., Úvod do podnikového hospodářství, s. 56.

3.2 Strategické a operativní plánování

„Strategické plánování se zabývá primárně dlouhodobým plánováním strategií pro určité kombinace výrobků a trhu (strategických oblastí), čímž je spojeno i s plány, které se zabývají vytvářením a udržováním výnosových potenciálů, a které nakonec určují dlouhodobé plánování výrobního programu.“¹⁴

Strategické plánování je dlouhodobého charakteru a vztahuje se obvykle na období minimálně čtyř let. Není tak přesné jako operativní a bývá postupem času modifikováno a zpřesňováno.

Strategickými cíli mohou být např.:

- vývoj nových výrobků
- zvýšení tržního podílu
- otevření nových trhů
- výstavba nových kapacit.

Při strategickém rozhodování se používají nástroje jako:

- portfoliová analýza
- potenciálová analýza
- analýza návratnosti investic
- analýza kritických bodů.

Pro odvození budoucího vývoje podniku je potřeba vypracovat určité prognózy. Je třeba registrovat informace jako:

- informace o odbytu vlastních výrobků a výkonů
- prognózy hospodářských výzkumných ústavů
- prognózy velkých bank a centrální banky
- zprávy statistických úřadů.¹⁵

¹⁴ WÖHE G., Úvod do podnikového hospodářství, s. 57.

¹⁵ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 26 - 27.

„Úkolem operativního plánu je vyvinout na základě výsledků zásadně dlouhodobého strategického plánování plány krátkodobých a střednědobých výrobních programů, a z toho vypracovat katalog opatření v jednotlivých funkcionálních oblastech pro transformaci plánů. Při tom je nutno dbát na sladění dílčích plánů různých funkčních oblastí.“¹⁶

„Operativní plánování určuje konkrétní úkoly jednotlivým výrobním útvarům v zájmu nepřetržitého a rytmického průběhu výrobního procesu i reprodukčního procesu podniku jako celku: pokud možno přesně vymezuje sortiment a objem výkonů včetně stanovení lhůt dokončení...“¹⁷

Operativní plánování je chápáno jako plánování krátkodobé, tedy zhruba na jeden rok. Vztahuje se k jednotlivým dílčím rozpočtům. Vzhledem k jeho časovému charakteru by mělo být co nejpodrobnější.

Jedněmi z hlavních cílů podniku jsou zajištění rentability a likvidity. Rentabilitu ovlivňují náklady a výnosy (spotřeba materiálu, práce, energie a dosažené výkony). Likvidita se počítá z rozdílu mezi příjmy a výdaji.

Jednotlivé plány by měly být rozděleny po měsících. Docílí se tak lepšího a přesnějšího porovnávání plánovaných a skutečných hodnot a rychlejšího zjištění odchylek a stanovení nápravných opatření. To zaručuje lepší operativní řízení podniku.¹⁸

Operativní plánování musí být vždy propojeno s plánováním strategickým. Operativní plánování je zaměřeno na řízení tvorby zisku, strategické na řízení cash-flow. Propojení řízení tvorby zisku a cash-flow zajišťuje dlouhodobou existenci podniku.

Definice cash-flow: *„Tok peněz, obvykle se jím rozumí čistý přírůstek (úbytek) peněžních prostředků, které podnik skutečně obdrží za určité období.“¹⁹*

¹⁶ WÖHE G., Úvod do podnikového hospodářství, s. 57.

¹⁷ SVOBODA S., Účetní informace pro vnitropodnikové řízení, s. 87.

¹⁸ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 28.

¹⁹ SYNEK M. A KOL., Podniková ekonomika, s. 428.

Operativní controlling musí být vždy propojen se strategickým controllingem. Detailní krátkodobé operativní plánování musí být vždy v souladu s dlouhodobým strategickým plánováním. Tyto dva typy se navzájem ovlivňují, změny v jednom vyvolávají změny v druhém. Oba dva typy se musí navzájem podporovat.²⁰

²⁰ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 29.

4 KALKULACE NÁKLADŮ

Zavedení účinného controllingového systému v podniku předchází jasné stanovení systému výpočtu nákladů.

4.1 Charakteristika nákladů

*„Náklady se obecně definují jako v penězích vyjádřené vynaložení (obětování) ekonomických zdrojů, uskutečněné za určitým předem vymezeným užitečným účelem. Náklady mají vždy svůj konkrétní objekt, se kterým se příčinně spojují. Může to být např. vyráběný výrobek, poskytovaná služba, provedená práce, ale např. i činnost určitého útvaru, udržování určitého segmentu trhu, zajištěný úvěr apod. V tomto směru hovoříme o nositelích nákladů.“*²¹

*„Náklady jsou důležitým syntetickým ukazatelem kvality činnosti podniku. Úkolem managementu je proto je usměrňovat a řídit. Řízení nákladů vyžaduje jejich podrobné třídění.“*²²

Náklady lze třídit podle druhu, podle účelu a podle kalkulace.

Druhovému třídění nákladů probíhá podle začlenění jednotlivých výrobních faktorů do činnosti podniku. Konkrétně se jedná o spotřebu materiálu a energie, odpisy budov a strojů, mzdové a další osobní náklady, finanční náklady (např. pojistné) a náklady na služby (např. opravy, cestovné).

Účelově se náklady třídí podle útvarů činnosti resp. hospodářských středisek podniku, jež jsou samostatně účetně zodpovědná. Dalším způsobem je členění podle výkonů, na základě něhož lze sledovat rentabilitu (ziskovost) samostatných výrobků a ovlivňovat jejich strukturu.

Kalkulační třídění pomáhá určovat náklady na konkrétní výkony a dělí se do dvou skupin — jednicové (přímé) a režijní (nepřímé).²³

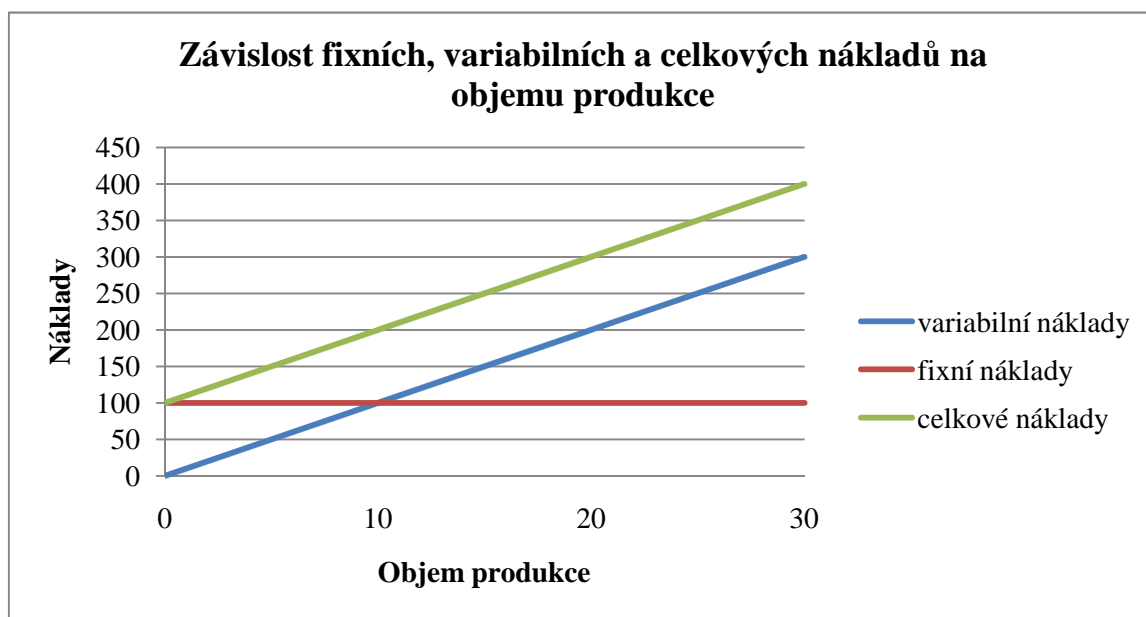
²¹ KRÁL B. A KOL., Nákladové a manažerské účetnictví, s. 39.

²² SYNEK M., Manažerská ekonomika, s. 76.

²³ Tamtéž, s. 76 - 77.

Dále lze náklady rozdělit na variabilní a fixní. Toto dělení probíhá podle jejich závislosti na objemu výroby. Variabilní náklady se mění v závislosti na množství prováděných výkonů, fixní náklady jsou při změnách v určitém rozpětí objemu výroby neměnné.

Z následujícího grafu je patrný vztah variabilních, fixních a celkových nákladů, kdy celkové náklady jsou součtem variabilních a fixních.



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 4.1: Graf variabilních, fixních a celkových nákladů

4.1.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou přímo přičítány jednotlivým výrobkům či zakázkám. Jejich celkové spotřebované množství je závislé na množství produkce.

„Nejdůležitější a v praxi nejsnáze kvalifikovatelnou část variabilních nákladů tvoří náklady proporcionální. Obecně se při řízení těchto nákladů předpokládá, že jsou vyvolané jednotkou výkonu; náklady připadající na tuto jednotku jsou tedy konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů.“²⁴

²⁴ KRÁL B. A KOL., Manažerské účetnictví, s. 79

Výrobní materiál

Jedná se o náklady na spotřebu surovin a dílů nutných k výrobě a to včetně nákladů na jejich pořízení. Jeho přesná spotřeba se dá přesně přiřadit k jednotlivým výrobkům. Spotřeba výrobního materiálu je evidována pomocí tzv. odběrních lístků. Bývá oceňován skutečnou cenou (pokud je spotřebován ihned po nákupu), průměrnou cenou (pokud se během roku jeho nákupní cena měnila) nebo zúčtovací cenou (aby byly vyloučeny cenové výkyvy, vychází se z cen opětného pořízení).

Výrobní mzdy

Společně s výrobním materiálem se jedná o nejdůležitější nákladové skupiny variabilních nákladů. Variabilní výrobní mzdy zahrnují mzdy a zároveň ostatní zákonné a dobrovolné sociální náklady připadající na výrobně aktivní dělníky. Evidují se zvlášť na jednotlivé zakázky za pomoci mzdových listů. Mzdy jsou buď úkolové (odměna za konkrétní odvedenou práci) nebo časové (odměna za časovou měrnou jednotku).

Variabilní režijní náklady

V přírážkové kalkulaci ceny jsou zahrnuty v režijních přírážkách. Jsou součástí velké skupiny režijních nákladů. Patří sem například pohonné hmoty do vozidel řídících pracovníků, náklady na dopravu dělníků na pracoviště apod.

Subdodávky

Některé podniky řeší části zakázek realizací u jiných subjektů. Důvody mohou být kapacitní, technologické či finanční. Náklady na subdodávky lze jasně připojit ke konkrétním výrobním skupinám. Z tohoto důvodu lze subdodávky taktéž posuzovat jako variabilní náklady.²⁵

25 VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 67 - 70.

4.1.2 Fixní náklady

*„Fixní náklady jsou náklady, které se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivity podniku (útvary). Jde zpravidla o tzv. kapacitní náklady, vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh reprodukčního (podnikatelského) procesu.“*²⁶

Speciální fixní náklady

Nejsou závislé na objemu produkce. Patří sem fixní náklady generované v odpovědnostních oblastech marketingu, odbytu, výroby či materiálového hospodářství. Jednotlivým výrobním skupinám se dají přiřadit v absolutních hodnotách měsíčně i kumulovaně.

Všeobecné fixní náklady

Stejně jako speciální fixní náklady nejsou závislé na objemu produkce. Tyto náklady ovlivňuje svými rozhodnutími pouze vedení podniku. Zahrnují zejména fixní náklady v oblastech vedení podniku, finanční účtárny či všeobecné správy. Jsou pokrývány z příspěvku na úhradu.²⁷

4.2 Výpočet plných nákladů

*„Jako výpočet plných nákladů je označován takový systém výpočtu nákladů, při kterém veškeré v podniku vzniklé náklady jsou zaúčtovány na nositele nákladů. Při tomto způsobu výpočtu jsou všechny druhy nákladů prostřednictvím výpočtu nákladových středisek přesunuty na výrobu; pokud jde o náklady jednicové, pak přímo, v případě, že jsou to režijní náklady, nepřímo, a to pomocí přírážkových a připočítávacích klíčů.“*²⁸

²⁶ KRÁL B. A KOL., Manažerské účetnictví, s. 80

²⁷ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s.- 70.

²⁸ Tamtéž, s. 56 - 57.

Při výpočtu plných nákladů zahrnují náklady poměrnou část fixních, popřípadě režijních nákladů. Čím nižší je vyráběné množství, tím vyšší je podíl těchto nákladů.²⁹

Struktura přírážkové kalkulace vypadá následovně.

Tab. 4.1: Struktura přírážkové kalkulace jako metody stanovení úplných nákladů

1	Přímý materiál
2	Zásobovací režie (%)
3	Materiálové náklady (1+2)
4	Přímé mzdy
5	Výrobní režie (%)
6	Ostatní přímé náklady ve výrobě
7	Zpracovací náklady (4+5+6)
8	Výrobní náklady (3+7)
9	Správní režie (%)
10	Odbytová režie (%)
11	Ostatní, přímé náklady v odbytu
12	Vlastní náklady (8+9+10+11)
13	Zisková přírážka (%)
14	Cena při hotovém placení (12+13)
15	Skonto (%)
16	Cílová prodejní cena (14+15)
17	Rabat (%)
18	Nabídková cena (16+17)

Zdroj: VOLLMUTH, H. J., Controlling — Nový nástroj řízení, s. 56.

Výpočet plných nákladů nebývá zcela přesný vinou nesprávného zpracování informací o nákladech. Nelze zjistit zejména:

- Které výrobky mají být podporovány.
- Které výrobky jsou ztrátové a je třeba je vyřadit.
- Které nové výrobky zavést.

²⁹ WÖHE G., Úvod do podnikového hospodářství, s. 355.

Vlivem výše uvedených nedostatků nejsou plněny požadavky na informační podporu vedení podniku v procesu plánování, kontroly a řízení. Z tohoto důvodu se pro controlling používá systém výpočtu příspěvku na úhradu, který má vyšší vypovídací schopnost.³⁰

4.3 Výpočet příspěvku na úhradu

Na výrobky se přepočítávají pouze variabilní náklady, proto je výpočet příspěvku na úhradu chápán jako výpočet dílčích (neúplných) nákladů, fixní náklady jsou hrazeny z rozdílu mezi výnosy z obratu a celkovými variabilními náklady. Tento rozdíl se nazývá příspěvek na úhradu.

Při řízení výrobního programu a celého podniku jsou směřovatelné příspěvky na úhradu jednotlivých výrobků. Podstatné je, jakých příspěvků na úhradu je dosahováno při určitých výnosech z obratu (tržbách).

Definice obratu: „*Patří sem tržby z prodeje a pronájmu výrobků a zboží, dále náhrady za poskytnuté služby, z kupních smluv, tržby za vedlejší výrobky a odpad, z prodejů členům osazenstva aj. Tržby z prodeje se snižují o položky krátící tržby (slevy z ceny a zaručené odměny) a daň z obratu. K cenovým slevám patří také skonta.*“³¹

Fixní náklady jsou kryty v případě, že výrobek dosahuje kladného příspěvku na úhradu. To současně zajišťuje vyšší zisk a lepší celkový výsledek podniku.

Výhody příspěvku na úhradu v porovnání s výpočtem plných nákladů jsou následující.

- 1. Zlepšení analýzy úspěchu podniku** — sledování výnosnosti jednotlivých výrobních skupin
- 2. Ulehčení kontroly nákladů** — rozdělení nákladů na variabilní a fixní
- 3. Zjednodušené plánování zisku** — určení příspěvků na úhradu a celkového výsledku v rámci jak měsíců, tak delších časových období.³²

³⁰ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 57.

³¹ WÖHE G., Úvod do podnikového hospodářství, s. 577.

³² VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 60.

4.3.1 Jednoduchý výpočet příspěvku na úhradu

Při jednoduchém výpočtu příspěvku na úhradu jsou fixní náklady odděleny od celkové sumy příspěvků na úhradu všech výrobků. Dá se tak zjistit podnikový výsledek nebo zisk.

Tab. 4.2: Výpočet podnikového výsledku při použití jednoduchého výpočtu příspěvku na úhradu

Výnosy z obratu (tržby) / Období		-----Kč
- Variabilní náklady / Období		--/--Kč
Jednicový materiál	----Kč	
Jednicové mzdy	----Kč	
Režijní variabilní náklady	----Kč	--/--Kč
= Příspěvek na úhradu		-----Kč
- Fixní náklady / Období		--/--Kč
= Zisk / Období		-----Kč

Zdroj: VOLLMUTH, H. J., Controlling — Nový nástroj řízení, s. 61.

Po odečtení variabilních nákladů od tržeb se získá příspěvek na úhradu. Od něj se odečtou fixní náklady a tím se získá výsledek za sledované období.

4.3.2 Dvoustupňový výpočet příspěvku na úhradu

Při dvoustupňovém výpočtu příspěvku na úhradu jsou fixní náklady rozděleny na všeobecné a speciální. Všeobecné fixní náklady jsou řízeny pouze vedením podniku. Naopak speciální fixní náklady jsou ovlivňovány jednotlivými řídicími pracovníky a jejich rozhodnutími.

„Základní myšlenkou principu výpočtu dvojstupňového příspěvku na úhradu je tedy řízení nejen na základě výnosu z obratu (tržeb) a variabilních nákladů, ale též s přihlédnutím k té části fixních nákladů, která spadá do odpovědnostních oblastí jednotlivých řídicích pracovníků.“³³

³³ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 63.

Tab. 4.3: Dvojstupňový výpočet příspěvku na úhradu ve formě krátkodobého výpočtu úspěchu

1	Výnosy z obratu
2	- Variabilní náklady
3	= Příspěvek na úhradu 1 (1 minus 2)
4	- Speciální fixní náklady
5	= Příspěvek na úhradu 2 (3 minus 4)
6	- Všeobecné fixní náklady
7	= Podnikový výsledek (5 minus 6)

Zdroj: VOLLMUTH, H. J., Controlling — Nový nástroj řízení, s. 63.

5 VÝPOČET HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU

Hospodářský výsledek (dále jen HV) je jedním z nejdůležitějších ukazatelů hospodaření ekonomického subjektu. Pro vedení podniku a controllera je zároveň jedním z nejdůležitějších nástrojů řízení. Principiálně se jedná o rozdíl výnosů (V) a nákladů (N) podniku.

$$HV = V - N$$

Výnosy podniku se dělí na:

- provozní (vzniklé z vlastní činnosti podniku, tzn. tržby za prodej výrobků či služeb)
- finanční (z finančních investic, cenných papírů atp.)
- mimořádné (získané např. prodejem majetku).

Náklady podniku se dělí na:

- běžné provozní (spotřeba výrobního materiálu, energie, mzdy)
- odpisy investičního majetku
- finanční (např. úroky)
- mimořádné (např. prémie zaměstnancům).³⁴

Z hlediska operativního plánování a nákladového controllingu se usuzuje krátkodobý HV, tj. HV v časovém horizontu od jednoho měsíce do jednoho roku. Právě na základě takovýchto hodnot lze pružně reagovat na nastalé skutečnosti a přizpůsobovat jim rozhodovací opatření pro blízkou budoucnost.

Správné zjišťování hospodářských výsledků podniku je podmíněno pravidelným vykazování důležitých údajů v příslušných zprávách. Stěžejní zprávy by měly být vystavovány měsíčně a následně by měly být projednávány vedením podniku a ostatními řídicími a odpovědnými pracovníky. Pozornost by měla být zaměřena především na slabá místa a výstupem jednání by měly být návrhy opatření na jejich odstranění.

³⁴ SYNEK M. A KOL., Manažerská ekonomika, s. 69 - 70.

Měsíční zprávy o hospodářském výsledku poskytují podnikovému vedení nástroj umožňující provádět za podpory řídicích pracovníků taková rozhodnutí, která napomáhají k dosažení požadovaného zisku, což je jeden z hlavních stanovených cílů vedením podniku.³⁵

5.1 Krátkodobý hospodářský výsledek

Propočty nákladových nositelů (vyráběných výrobků či poskytovaných služeb) z hlediska času se probíhají v rámci konkrétních zúčtovacích časových období. Používá-li se metoda příspěvku na úhradu, porovnávají se výnosy z tržeb proti variabilním a fixním nákladům. Tím se získá hospodářský výsledek za určité období. Díky tomuto postupu lze analyzovat hospodářský výsledek v čase, což umožňuje plynulé rozhodování v podniku.

Při výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku umožňuje detailnější pohled do struktury nákladů podniku rozdělení nákladových nositelů do více skupin. Odbytové skupiny se rozdělují na výrobní skupiny, prodejní oblasti či zákaznické skupiny, což umožňuje detailnější analýzu výnosů a nákladů. Díky tomu lze považovat časové propočty nákladových nositelů za důležitý nástroj řízení pro podnikový management.

Časové propočty nákladů se provádějí pravidelně po jednotlivých měsících a zároveň kumulovaně za kvartál, pololetí a rok. Tyto časové analýzy poskytují včasné informace o tom, které oblasti podnikání jsou problémové a je v nich třeba provést nápravná opatření.³⁶

„Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku náleží k nejdůležitějším nástrojům řízení podniku, protože obsahuje všechna důležitá data podniku. Vedle tržby jsou zvlášť uvedeny variabilní a fixní náklady. Tak mohou být pomocí metody příspěvku na úhradu vypočteny velikosti příspěvků na úhradu, provozní výsledek, neutrální výsledek právě tak jako podnikový hospodářský výsledek.“³⁷

³⁵ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s.- 91.

³⁶ Tamtéž, s. 83.

³⁷ VOLLMUTH H. J., Nástroje controllingu od A do Z, s. 111

5.1.1 Metoda celkových nákladů

Porovnávají se celkové výnosy z tržeb proti všem nákladovým druhům vzniklým v daném časovém období. Metody výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku pomocí celkových nákladů se liší podle použití kalkulace plných nákladu nebo příspěvku na úhradu.

Tab. 5.1: Metoda celkových nákladů (při použití plných nákladů)

tržby za období	
+	konečná zásoba nedokončených a hotových výrobků a objem nezúčtovaných výkonů
-	počáteční stav nedokončených a hotových výrobků a nezúčtovaných výkonů
+	aktivované vlastní výkony
=	celkový výkon za období
-	náklady za toto období
=	výsledek podniku za toto období

Zdroj: VOLLMUTH H. J., Nástroje controllingu od A do Z, s. 113.

Tab. 5.2: Metoda celkových nákladů (při použití příspěvku na úhradu)

tržby za období	
+	zvýšení zásob nedokončených a hotových výrobků nebo výkonů
-	snížení zásob nedokončených a hotových výrobků nebo výkonů
=	celkový výkon za období
-	variabilní náklady za toto období
=	příspěvek na úhradu za toto období
-	fixní náklady za toto období
=	výsledek podniku za toto období

Zdroj: VOLLMUTH H. J., Nástroje controllingu od A do Z, s. 113.

5.1.2 Struktura výpočtu krátkodobého HV

U malých a středních podniků je doporučována jednoduchá struktura výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku. Díky ní může být zavádění tohoto nástroje rychlé, málo pracné a málo nákladné. Dle současných zkušeností v oblasti podnikohospodářství je u malých a středních podniků při výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku

doporučováno spojení s metodou příspěvku na úhradu a členění fixních nákladů na speciální a všeobecné.

Struktura výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku je patrná z Tab. 5.3.

Tab. 5.3: Struktura výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku

1.	Hrubé výnosy z tržeb (z obratu)	
2.	Položky krátcí tržby	
3.	Čisté výnosy z tržeb (z obratu)	(1. minus 2.)
4.	Výrobní materiál	
5.	Výrobní mzdy	
6.	Elektrická energie	
7.	Dopravné	
8.	Balné	
9.	Provize	
10.	Nakupované výkony	
11.	další	
12.	Změny stavu zásob	
13.	Součet variabilních nákladů	(4. až 12.)
14.	Příspěvek na úhradu č. 1	(3. minus 13.)
15.	Marketing a odbyt	
16.	Výroba	
17.	Materiálové hospodaření	
18.	Součet speciálních fixních nákladů	(15. až 17.)
19.	Příspěvek na úhradu č. 2	(14. minus 18.)
20.	Vedení podniku	
21.	Financování a účetnictví	
22.	Personalistika	
23.	Controlling/Výpočetní technika	
24.	Všeobecná správa	
25.	Součet všeobecných fixních nákladů	(20. až 24.)
26.	Provozní hospodářský výsledek	(19. minus 25.)
27.	Neutrální výnosy	
28.	Neutrální náklady	
29.	Neutrální výsledek	(27. minus 28.)
30.	Podnikový hospodářský výsledek	(26. +/- 29.)

Zdroj: VOLLMUTH H. J., Controlling — Nový nástroj řízení, s. 85.

Hrubé výnosy z tržeb (z obratu) — získávají se pro jednotlivé výrobní skupiny z analytické evidence k účtům účtové třídy 6.

Položky krátké tržby — odečítají se od hrubých výnosů z tržeb. Konkrétně se jedná o skonta (slevy při placení hotově) či různé individuální slevy, reklamace a vrácené zboží. Patří sem též ztráty z nedobytných pohledávek.

Čisté výnosy z tržeb (z obratu) — jejich hodnota vznikne odečtením položek krátké tržby od hrubých výnosů z tržeb. Musí být známy pro jednotlivé výrobní skupiny. Jsou základem pro zjištění variabilních a speciálních fixních nákladů jednotlivých výrobních skupin.

Výrobní materiál — variabilní spotřeba materiálu u jednotlivých výrobních skupin se zjišťuje na základě evidence výdejků materiálu. Pokud systém evidence výdejků není zaveden, zjišťuje se spotřeba z kalkulačních listů výrobků.

Výrobní mzdy — výše nákladů na výrobní mzdy se zjišťuje z evidence systematicky a přesně vyplňovaných mzdových listů. Variabilní výrobní mzdy včetně všech sociálních nákladů musí být přesně přiřazeny ke konkrétním zakázkám.

Ostatní variabilní náklady — dají se zjistit z účtové třídy 5. Měly by mít co nejpresnější popis, aby šly snadno přiřadit k jednotlivým výrobním skupinám.

Změny stavu zásob — při použití metody nákladů na prodané výrobky změny stavu zásob spadají do variabilních nákladů. Týkají se pouze dokončených a nedokončených výrobků.

Příspěvek na úhradu č. 1 — hodnota se získá odečtením variabilních nákladů od čistých výnosů z tržeb. Příspěvek na úhradu poskytuje informace pro hodnocení výnosnosti jednotlivých výrobních skupin. Aby se daly výnosnosti výrobních skupin porovnávat, vyjadřuje se procentuálně.

Speciální fixní náklady — jedná se o náklady zejména z oblasti marketingu a odbytu, ale i materiálového hospodářství. Přiřazují se jednotlivým výrobním skupinám po měsících i kumulativně. Jako základna pro jejich rozvrhování na jednotlivé výrobní skupiny slouží jejich nárokování v rámci daných kapacit jednotlivých odpovědnostních

oblastí v daném měsíci. Dá se použít například množství výrobních hodin pracovníků odpovídající variabilním mzdám, ale zpravidla je nejprve potřeba zjistit, která rozvrhová základna přímo koresponduje se vznikem konkrétních fixních nákladů.

Příspěvek na úhradu č. 2 — hodnota vznikne odečtením speciálních fixních nákladů jednotlivých výrobních skupin od příspěvku na úhradu č. 1. Procentuální vyjádření jednotlivých příspěvků na úhradu slouží k porovnávání nákladovosti jednotlivých výrobních skupin.

Všeobecné fixní náklady — nevážou se k žádným výrobním skupinám. Sumarizují se pouze za celý podnik. Vznikají zejména v těchto odpovědnostních oblastech: podnikové vedení, finanční řízení, účetnictví, personalistika, controlling, výpočetní technika, všeobecná správa.

Provozní hospodářský výsledek — vznikne po odečtení součtu všeobecných fixních nákladů od součtu všech dílčích příspěvků na úhradu č. 2. Při výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku jsou vykazovány procenta a absolutní hodnoty. Následně se srovnávají s čistými výnosy z tržeb za měsíc i kumulovaně, což umožňuje vedení podniku z výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku zjišťovat dosahovanou rentabilitu tržeb v rámci jednotlivých časových období.

$$\text{Rentabilita tržeb (\%)} = \frac{\text{provozní hospodářský výsledek}}{\text{čisté výnosy z tržeb}} * 100 \quad (1)$$

Neutrální výsledek — je to rozdíl neutrálních výnosů a neutrálních nákladů, které nemají s provozním procesem patřičného hospodářského roku nic společného a jsou proto uváděny odděleně. Neutrální výnosy resp. náklady zahrnují výnosy resp. náklady mimořádné, mimopodnikové a časově rozlišené.

Podnikový hospodářský výsledek — jedná se o součet neutrálního výsledku a provozního hospodářského výsledku.

Provozní hospodářský výsledek, neutrální výsledek i podnikový hospodářský výsledek se zjišťuje pravidelně měsíčně i kumulativně, jelikož během hospodářského roku dosahují značných výkyvů.³⁸

5.1.3 Význam výpočtu krátkodobého HV

Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku je pro vedení podniku a pro controllera důležitým nástrojem řízení. Obsahuje významné údaje podniku po měsících i kumulativně. Napomáhá zjištění silných a slabých stránek podniku. Po odhalení problémů v konkrétních oblastech lze rychle aplikovat protipatření zlepšující rentabilitu podniku.

Údaje plynoucí z výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku slouží jako podpora pro operativní a strategické plánování, pro průběžnou kontrolu jednotlivých odpovědnostních oblastí a pro rychlejší a přesnější řízení podniku.³⁹

³⁸ VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 86 - 89.

³⁹ Tamtéž, s. 91.

6 KONTROLA

Realizace stanovených cílů a z nich plynoucích opatření musí být monitorována a kontrolována. Tato kontrola neustále porovnává plán a skutečnost. Plánované veličiny jsou porovnávány s veličinami, které skutečně nastaly. Plánování a kontrola se vzájemně podmiňují a doplňují.

Porovnáváním se zjišťují odchylky, které mohly vzniknout jak při plánování, tak při realizaci. Odchylky mohly být zapříčiněny nerealistickým naplánováním cílů, anebo realisticky stanovené cíle nebyly naplněny vlivem přijetí nesprávného opatření.

Ideálním intervalem kontrol je jeden měsíc. Speciálně pro malé a střední podniky by kratší období bylo nevhodné, delší by znemožňovalo pružné reagování a zavádění příslušných nápravných opatření.

6.1 Metody porovnávání

Nehledě na druh porovnávaných veličin se provádějí následující kontrolní metody.

Porovnání plánu a skutečnosti — tato dílčí funkční kontrola se používá zejména u cílově orientovaného controllingu. Porovnávají se předem stanovené veličiny, konkrétně např. náklady, zisk, plánovaný obrát, rentabilita.

Porovnání v čase — tato metoda sleduje výhradně naplánovaný a skutečný časový vývoj.

Odvětvové srovnávání — aby byla podpořena vypovídající schopnost porovnávaných údajů, jsou tyto údaje porovnávány s údaji jiných podniků. Velkou roli v přesnosti informací však mohou hrát rozdílné struktury a řízení podniků.

6.2 Odchylky a jejich příčiny

Odchylky vznikají při porovnávání plánovaných a skutečných hodnot. Musí být včas zachyceny a následně musí být vypracována jejich analýza, která je předána vedení podniku a příslušným kompetentním oddělením. Ty společně vypracují, přijmou a provedou nápravná opatření. Odchylky mohou být kladné i záporné a zpravidla mají následující příčiny:

- chybné plánování
- špatná organizace
- nesprávná realizace plánu
- nereálně stanovené cíle
- nepředvídatelné externí vlivy
- organizační změny
- zvýšení cen surovin
- použití jiných, hodnotově odlišných materiálů
- použití cizích výkonů (subdodávky)
- větší nebo menší spotřeba
- časový posun vzniku nákladů
- chybné zaúčtování
- zvýšení mzdových tarifů
- chybný způsob řízení příslušného vedoucího oblasti.

Uvedené odchylky se dají shrnout do třech kategorií.

Odchylky cenové — bývají zapříčiněny změnami cen na trhu surovin a materiálů.

Odchylky ve spotřebě — vznikají vzhledem k realizované větší či menší spotřebě vstupů oproti plánu. Jsou zde zahrnuty také zmetky ve výrobě.

Odchylky v zaměstnanosti — vznikají tak, že fixní mzdové náklady jsou rozdělovány v závislosti na vyšší či nižší zaměstnanosti na menší či větší množství výrobků.

Celková odchylka vzniká vlivem všech tří druhů odchylek.

Nápravná opatření by měla být konzultována na poradách za účasti všech kompetentních osob a všech řídicích pracovníků podniku. Ideálním intervalem je jeden měsíc resp. co co nejdříve potom, co je provedena odchylková analýza.⁴⁰

40 VOLLMUTH H. J., Controlling – Nový nástroj řízení, s. 32 - 36.

7 PODNIKATELSKÝ SUBJEKT

7.1 O společnosti

Společnost byla založena v roce 1992. V počáteční fázi měla patnáct zaměstnanců a za první rok svého působení na trhu dosáhla obratu zhruba 35 miliónů korun. O deset let později již dosahoval obrat půl miliardy korun a společnost zaměstnávala více než stopadesátičlenný tým kvalifikovaných technickohospodářských pracovníků a stavebních dělníků především zednických a tesařských profesí.

Po celou dobu své existence se společnost zaměřuje převážně na hlavní stavební výrobu a oblasti s ní spojené.

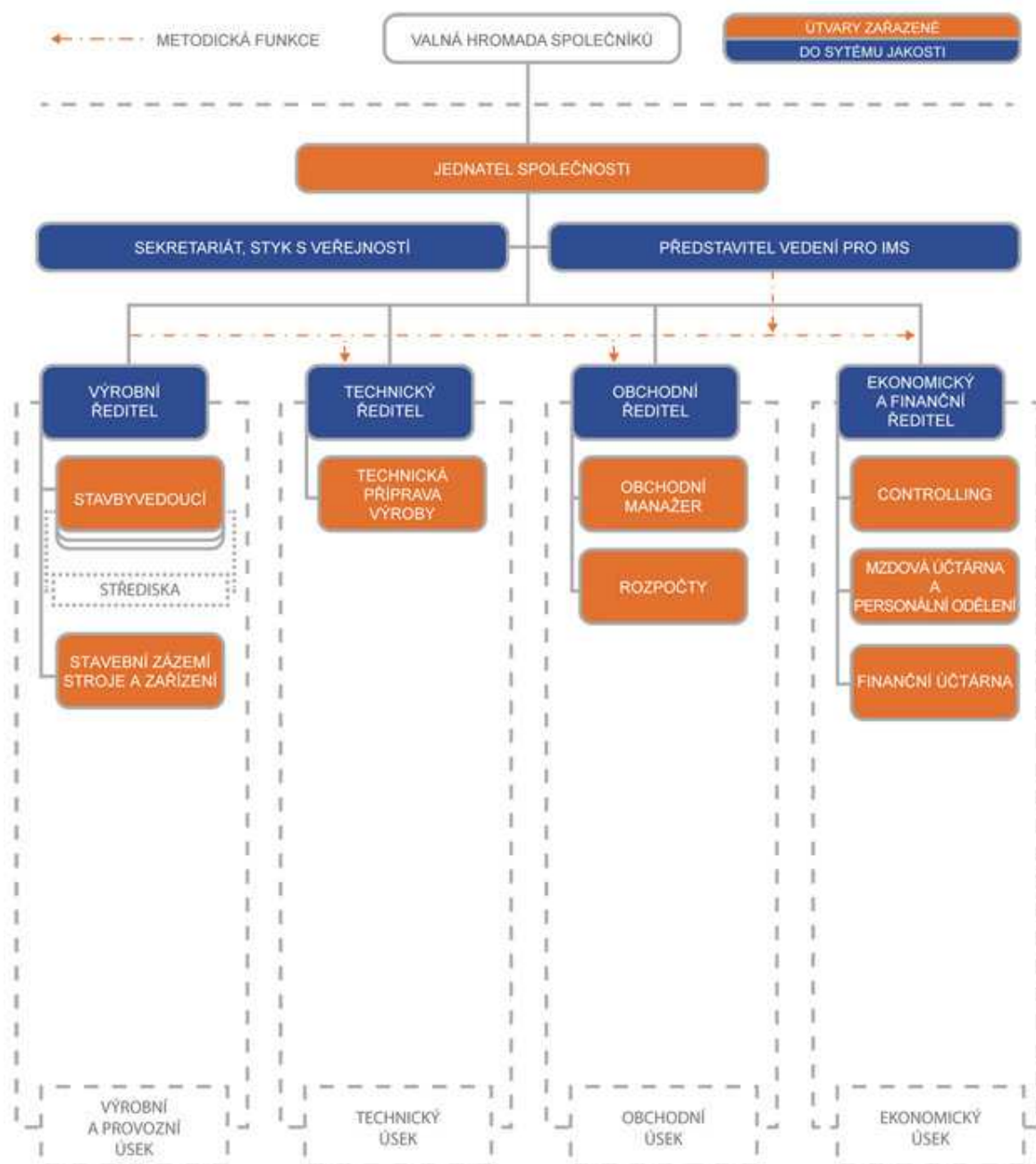
V roce 2000 se firma stala držitelem certifikátu systému řízení jakosti ISO 9002, který je nezbytným předpokladem pro účast na veřejných zakázkách. V dalších letech získala certifikát mezinárodní normy ISO 14001, který zajišťuje environmentální management podniku, a dále certifikát managementu bezpečnosti práce dle OHSAS 18001.

Za dobu své existence společnost získala mnoho prestižních ocenění za své realizované stavby. V roce 2000 obdržela v celostátním kole soutěže Stavba roku za přestavbu areálu liberecké Botanické zahrady diplom za nominaci. V letech 2004 a 2007 firma zvítězila v soutěži Stavba roku Libereckého kraje svými zakázkami na novostavbu menzy a informačního centra Technické univerzity v Liberci. V téže soutěži získala v roce 2011 Cenu sympatie občanů za rekonstrukci Multifunkčního centra Hrádek nad Nisou — Bogatynia.

Sledovaný subjekt, stejně jako ostatní stavební společnosti zabývající se pozemním stavitelstvím, zaznamenal v roce 2010 pokles ve využití svých kapacit. Nedostatečná poptávka a omezené finanční zdroje ve veřejném i soukromém sektoru vedly firmu k hledání a uplatnění cest k co nejefektivnějšímu fungování společnosti. To především znamená snižování nákladů na reálnou úroveň včetně snížení počtu zaměstnanců.

7.2 Oddělení a organizace

Společnost má následující organizační členění.



Zdroj: Volně dostupný z WWW <<http://www.rsliberec.cz/o-spolecnosti/struktura-spolecnosti/organizacni-schema>>

Obr. 7.1: Organizační struktura

Výrobní a provozní úsek

Vedení jednotlivých staveb zajišťují stavbyvedoucí a mistři. Ti mají v danou dobu na starost zpravidla pouze jednu stavební zakázku. Každé zakázce je přidělen právě jeden stavbyvedoucí a jeden mistr. Každá stavba je samostatným střediskem, na kterém se sledují veškeré náklady a výnosy s ní spojené. Vedení stavby podléhá aktuálně přidělení pracovníci konkrétních výrobních profesí. Vedoucí středisek úzce spolupracují s technickým a ekonomickým úsekem. Stavbyvedoucí a mistři jsou na stavbě přítomni prakticky po celou dobu stavební výroby, proto všechna střediska disponují vlastní výpočetní technikou, jež jim umožňuje pružný a operativní styk s firemním zázemím, obchodními partnery a dodavateli. Stavbyvedoucí sledují rozhodující ekonomické ukazatele střediska přímo na stavbě. V čele výrobního úseku stojí výrobní ředitel, který má možnost vývoj staveb kontrolovat pomocí dostupných informačních technologií a dále v průběhu každého týdne osobně navštěvuje jednotlivá staveniště v rámci tzv. kontrolních dnů.

Technický úsek

Technický úsek neboli oddělení technické přípravy (dále jen OTP) zajišťuje marketingovou činnost v oblasti stavební výroby ve vztahu stavitel — dodavatel. Pracovníkem tohoto úseku je tzv. přípravař a má přiděleno zpravidla jednu stavební zakázku. Poptává materiál a subdodávky u partnerů a zpracovává a zajišťuje veškerá nabídková řízení. Vyhodnocuje ceny a je zodpovědný za většinu nákupů na stavbu. Provádí inženýrské a kompletační práce v předvýrobní i výrobní fázi a zajišťuje jejich časovou koordinaci. Ve spolupráci se stavbyvedoucími se zabývá přípravou stavební výroby během její realizace a dále kompletací všech dokladů potřebných k dokončení a předání hotového stavebního díla. V čele technického úseku je technický ředitel, který je obvykle přítomen na kontrolních dnech společně s výrobním.

Obchodní úsek

Obchodní úsek se zabývá marketingovou činností v oblasti stavební výroby ve vztahu stavitel — odběratel (investor).

Základem obchodního úseku jsou rozpočtáři. Ti na základě podkladů od investora sestavují nabídkový rozpočet pro výběrové řízení na dodavatele stavby.

V čele stojí obchodní ředitel a s ním úzce spolupracuje obchodní manažer. Jeho úkolem je vyhledávat a shromažďovat informace o záměrech investorů ze státního a soukromého sektoru. Předkládá vedení společnosti návrhy na účast ve výběrových řízeních. Obchodní ředitel kompletuje veškerou dokumentaci související se soutěžní nabídkou a to z hlediska obsahu i ceny. Odpovídá za zpracování ceny díla. Finální slovo má ale vždy jednatel společnosti.

Ekonomický úsek

V čele ekonomického úseku stojí finanční ředitel, jenž má na starost finanční plánování, zajišťuje likviditu společnosti, realizuje úvěrovou politiku a v neposlední řadě provádí potřebné finanční analýzy.

Ekonomický úsek lze rozdělit na tři části dle zaměření.

Finanční účtárna zajišťuje vedení účetnictví podniku, skladové a majetkové evidence, fakturace a daňové evidence.

Mzdová účtárna provádí primárně výpočty mezd zaměstnanců a zajišťuje z nich povinné odvody státu. Dále se stará o veškeré personální záležitosti jako školení, zdravotní prohlídky, neschopenky, pracovní úrazy a další.

Třetím oddělením je controlling, který je jakýmsi mezičlánkem mezi ekonomickým, výrobním, technickým a obchodním oddělením. Z účetnictví bere potřebná data pro analýzy realizovaných nákladů, ze staveb dostává pravidelné výkazy hospodaření včetně vícenákladů a výtek k rozpočtům, od technického úseku získává potřebné informace zejména ohledně subdodávek a pro obchodní oddělení následně vytváří zpětnou vazbu v oblasti realizovaných nákladů konfrontovaných s odbytovou cenou.

8 STÁVAJÍCÍ STAV - VÝROBNÍ ZAKÁZKA

8.1 Software

Pro sestavení soutěžního rozpočtu se ve sledovaném subjektu používá software společnosti CALLIDA s.r.o. Jedná se o specializovaný program na tvorbu rozpočtů pro stavební výrobu.

Po celou dobu realizace zakázky je práce s rozpočtem kompletně zajišťována databázovým softwarem společnosti IPOS-SOFT s.r.o.. Jedná se o program určený výhradně pro stavebnictví. Tvoří ho dvě části – výrobní a ekonomická, které zajišťují pro uvedené oblasti potřebné informace a umožňují práci s nimi.

Výrobní část

Výrobní část programu IPOS využívají zejména stavbyvedoucí, pracovníci oddělení technické přípravy a controlling.

Nejprve se importuje rozpočet do databáze IPOS, kde jsou evidovány veškeré realizované stavební zakázky.

Následuje sestavení detailního časového harmonogramu realizace zakázky, který je dále v průběhu výstavby neustále aktualizován dle skutečného časového vývoje a věcného plnění. Software dokáže automaticky přepočítat jak časový tak finanční harmonogram v návaznosti na tempo výroby a určit tak prognózu budoucího vývoje zakázky.

Program umožňuje přehlednou práci se subdodávkami. Eviduje subdodavatelské smlouvy, což umožňuje jednak rychlé přecenění konkrétních položek subdodávky na základě realizačního kola výběrového řízení, ale hlavně usnadňuje sledovat strukturu, průběh a výnosnost jednotlivých subdodávek.

Velice oceňovanou funkcí je export poptávkového slepého výkazu výměr do MS Excel, který se rozesílá poptaným dodavatelům, a následný import vítězným dodavatelem nabídnutých cen konkrétních položek zpět do rozpočtu v IPOSu.

Jednou z nejdůležitějších funkcí programu je fakturace. Rozlišujeme dva typy, a sice fakturaci výrobní a fakturaci odbytovou. Výrobní fakturace zachycuje objemy provedených prací a poskytuje podklady pro vytýkáci řízení s investorem. Odbytová fakturace uplatňuje již odsouhlasené provedené práce vůči investorovi.

Fakturace je propojena s harmonogramem a tak lze vše velice přehledně graficky znázornit.

Pro plánování a kontrolu má používaný software nespornou výhodu, že se dá evidovat několik verzí rozpočtu najednou. Paralelně tak může být veden rozpočet tzv. „investičního záměru“ s optimisticky stanoveným časovým průběhem a úrovní nákladů, „původní plán“, kde jsou časový vývoj a plánované náklady stanoveny (kalkulovány) realisticky a „skutečný průběh“, kde se již promítají uskutečněné ceny nákupů (subdodávek) a tempo výroby. Tyto verze lze vzájemně porovnávat a vyhodnocovat jako celek nebo po jednotlivých částech.

Software dokáže vygenerovat až stovky různých tiskových sestav lišících se často v nepatrných detailech. Existuje také možnost nechat si další tiskové sestavy naprogramovat přesně dle konkrétních potřeb. Z nejpoužívanějších lze uvést zejména nákladový rozpočet pro stavbyvedoucího, slepé výkazy výměr jako součást poptávek, položkový rozpočet či jeho části jakožto přílohy zejména objednávek a smluv se subdodavateli, výrobní faktury jako podklad pro vytýkáci řízení, odbytové faktury a zjišťovací protokoly jakožto příloha fakturace investorovi. Tiskové sestavy lze exportovat do MS Excel např. pro potřebu úprav při analýzách.

Program nabízí poměrně velké množství grafů a různých srovnání, např. členění dle kalkulačního vzorce z pohledu plán / skutečnost, časový průběh zakázky z pohledu náklad / odbyt / marže apod.

Ekonomická část

Ekonomickou část programu IPOS používají hlavně finanční účtárna, finanční ředitel a controlling.

Využívá se zejména možnost vést finanční účetnictví, pokladnu, provádět fakturace, sledovat statistiku a daně, vytvářet přehledy a výkazy DPH, evidovat pohledávky, upomínky a investiční majetek, korigovat dopravu a mechanizaci.

Pracovníci OTP v ekonomické části programu vystavují poptávky a objednávky.

Velice praktickou funkcí je archiv naskenovaných dokumentů, který je využíván hlavně u smluv, přijatých faktur a vystavených poptávek a objednávek včetně všech příloh. Dokumenty jsou tak okamžitě přístupné odkudkoliv, kde je připojení k firemní síti.

Ekonomická část stejně jako výrobní disponuje velkým množstvím tiskových sestav, které slouží jako potřebné dokumenty, ale také pro finanční analýzy, výkazy hospodaření a dokládání ekonomických výsledků představenstvu společnosti.

Obě zmíněné části programu lze vzájemně propojit, resp. importovat údaje z účetnictví vedeného v ekonomické části do části sledující výrobu. Data se dají okamžitě porovnávat a sestavují se z nich výstupy pro vytýkáci řízení a porady technickohospodářských pracovníků s vedením.

Je nutno zmínit, že míra využití informačních technologií a dostupných podpůrných programů se mezi zaměstnanci sledovaného podnikatelského subjektu výrazně liší. Nelze ji však nijak zobecnit. Nejčastěji uváděným důvodem k nevoli zdokonalit se s v práci s těmito podpůrnými mechanismy je nedostatek času, který právě naopak ve výsledku systematická práce s tímto zařízením ušetří. Firma se snaží pro své zaměstnance organizovat povinná školení, ale přístup účastníků je opět individuální. Jádrem tohoto problému bude patrně stejná nevole z řad nejvyššího představenstva společnosti, které by mělo jít příkladem a vyžadovat po svých zaměstnancích zpětnou vazbu.

8.2 Tvorba ceny

Realizaci každé výrobní zakázky předchází v první řadě několikakolové výběrové řízení. Zadavateli bývají jak organizace ze státní sféry, tak soukromé subjekty. Základem pro úspěšné splnění podmínek zadávacího řízení je předložení soutěžní cenové nabídky. V této fázi už musí mít firma jakožto uchazeč kvalitně zpracovaný plánovaný rozpočet zakázky a to jak po stránce odbytové, tak nákladové.

Soutěžní rozpočet bývá ve sledovaném subjektu kalkulován v případě vlastních výkonů na základě teoretických, statisticky vypořizovaných, hodnot nákladů z obecně platných

ceníkových tabulek pro pozemní stavitelství a v případě subdodávek na základě nabídek poptaných subdodavatelů. K přímým nákladům se přiřázkovými koeficienty připočítává příspěvek na úhradu výrobní režie, příspěvek na úhradu správní režie a požadované procento zisku.

Tab. 8.1: Struktura tvorby nabídkové ceny

	M (materiál)	M
	P (profese + odvody)	P
+	S (stroje)	S
+	O (ostatní)	O
+	SUB (subdodávky)	SUB
=	PZN (přímé zpracovací náklady)	P + S + O + SUB
+	RV (režie výrobní)	RV% * PZN
+	RS (režie správní)	RS% * PZN
+	ZP (zisková přírážka)	(PZN + RV + RS) * ZP%
=	NABÍDKOVÁ CENA	M + PZN + RV + RS + ZP

Zdroj: vlastní zpracování

Následuje řada obchodních rozhodnutí a slev vedoucích ke stanovení finální soutěžní ceny. Tato rozhodnutí jsou ve sledovaném podnikatelském subjektu činěna na základě dlouholetých zkušeností z absolvovaných výběrových řízení, dle intuitivní potřeby a aktuálního předpokladu vývoje soutěže. Stanovuje je obchodní ředitel a schvaluje představenstvo společnosti.

V případě, že firma ve výběrovém řízení uspěje, vstupuje rozpočet do vnitrofiremní databáze výrobních zakázek v programu IPOS.

8.3 Kalkulační vzorec

Sledovaný podnikatelský subjekt používá vlastní kalkulační vzorec (dále jen KVZ). Jeho podoba je z velké části determinována obecně platnými standardy zavedenými pro kalkulování ve stavební výrobě. Důvodem je fakt, že pro danou oblast výroby existují centralizovaně tvořené a pravidelně aktualizované ceníky stavebních prací, které se právě o toto schéma opírají při rozboru cen jednotlivých výrobních položek. Se stejným

schématem zároveň operuje program pro tvorbu nabídkových rozpočtů i program pro práci s rozpočtem během výroby a zároveň je používáno při začleňování nákladů v účetnictví.

Podrobná podoba kalkulačního vzorce používaného ve sledovaném subjektu je součástí přílohy A.

Z hlediska controllingu v dané organizaci slouží kalkulační vzorec primárně k propojení hodnot plánovaných, provedených a účetně uskutečněných nákladů a tržeb a jejich následnému porovnávání. Prakticky to funguje tak, že každý analytický účet má přidělen konkrétní kód větve kalkulačního vzorce. Zde se náklady kumulují. Díky tomu, že položky v rozpočtu pracují se shodným KVZ jako účetnictví, dají se hodnoty plánovaných a skutečných nákladů snadno a přesně konfrontovat v jasně daných mantinelech. Nákladové středisko tvoří vždy konkrétní stavební zakázka resp. jí přidělený stavbyvedoucí.

V současné době jsou pro účely controllingu ve výrobě využívány pouze základní větve kalkulačního vzorce v následujícím označení a s následujícími kódy.

10	Materiál
20	Profese
30	Stroje
40	Doprava
50	Subdodávky
60	Režie

10 - Materiál

Je zde zahrnut veškerý přímý stavební materiál, suroviny a konstrukční prvky, které jsou potřebné pro výrobu díla, jež je předmětem zakázky. Výjimku tvoří pouze drobné nákupy a materiál potřebný pro zařízení staveniště. Tyto náklady jsou součástí výrobní režie.

20 - Profese

Profese obsahují mzdové náklady na zhotovovací práce přímo související s výrobou předmětu díla. Konkrétně se jedná o mzdové náklady výrobních dělníků, řemeslníků a posádek strojů a dopravních zařízení a to jak z řad pracovníků vlastních, tak najímaných. Tyto mzdové náklady tvoří v případě potřeby základnu zákonného sociálního a zdravotního pojištění, které je zde také zahrnuto.

30 - Stroje

Tato větev KVZ zahrnuje výkony strojů vztažených k plnění předmětu díla neohledně na to, jestli jsou v majetku firmy nebo v pronájmu. V případě vlastních strojů sem patří i náklady na jejich opravy a údržbu. Jsou zde zahrnuty také náklady na dopravu strojů na a ze staveniště.

40 - Doprava

S dopravou se ve sledovaném subjektu v rámci této větve KVZ v prakticky nekalkuluje, jelikož náklady na dopravu materiálu jsou zahrnuty v jeho pořizovací ceně, náklady na dopravu strojů jsou zahrnuty v jejich provozu či nájemném a náklady na dopravu dělníků a stavebních techniků jsou součástí výrobní režie. Výše nákladů na dopravu závisí na lokalitě staveniště, proto jsou kalkulovány individuálně.

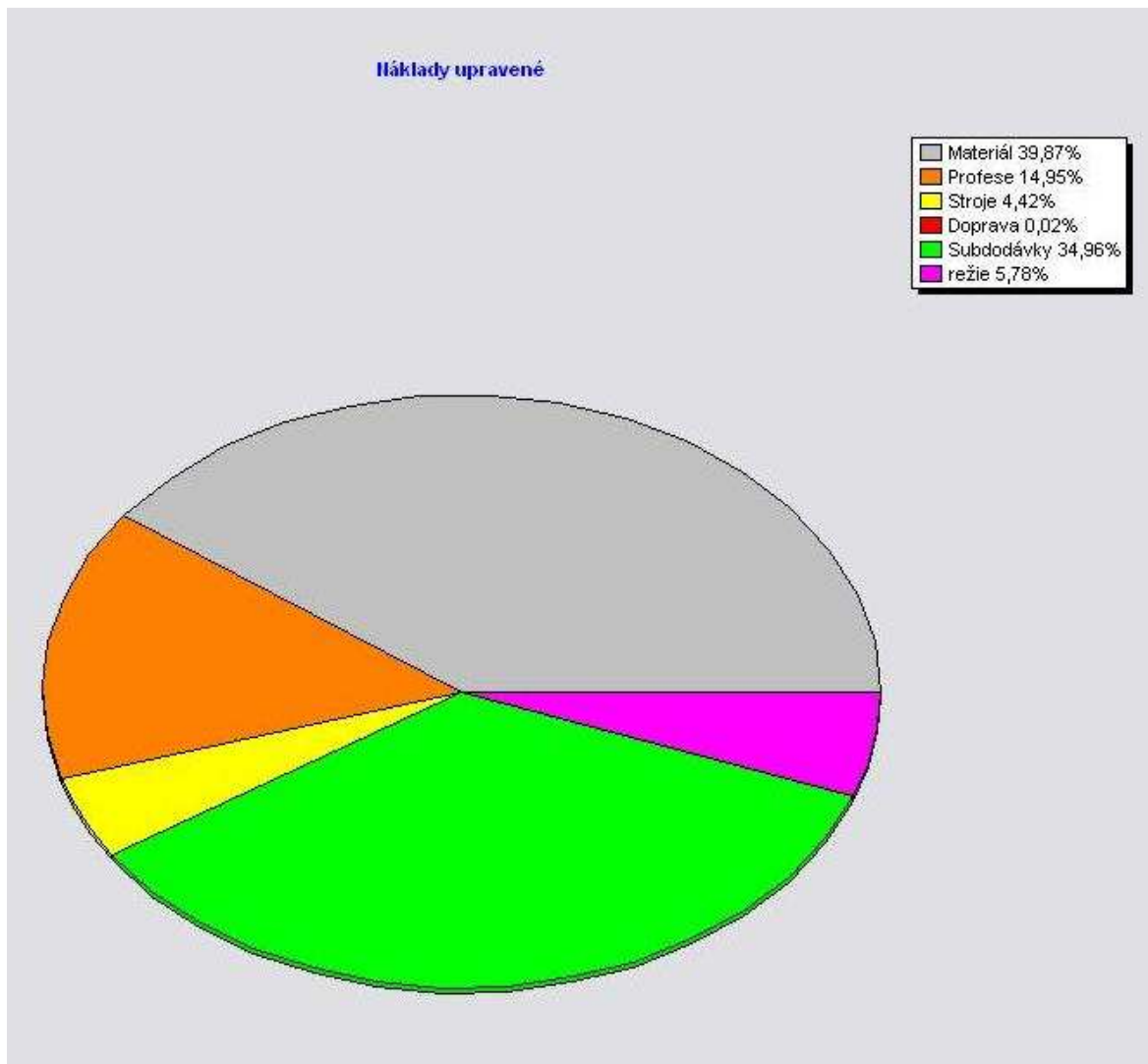
50 - Subdodávky

Subdodávky obsahují práce, které si není zhotovitel stavby z kapacitních nebo technologických důvodů schopen zajistit sám. Subdodávka zpravidla představuje dodávku materiálu a jeho montáž jako jeden celek včetně koordinace.

60 - Režie

Náklady výrobní režie zahrnují materiál, mzdy, vybavení a další náležitosti potřebné pro chod staveniště. Jedná se zejména o mzdové náklady stavbyvedoucího a mistra včetně odvodů, tarify jejich mobilních telefonů, internet, dále spotřebu elektrické energie, vody, plynu, oplocení staveniště, stavební buňky, mobilní WC a jejich dopravu a ostrahu.

Používaný software dokáže vygenerovat řadu grafů, např. koláčový graf rozdělení všech plánovaných nákladů na zakázku dle kalkulačního vzorce viz Obr. 8.1.



Zdroj: IPOS-SOFT, Regionální stavební s.r.o.

Obr. 8.1: Koláčový graf nákladů rozdělených dle kalkulačního vzorce

Tento výstup je směrodatný zejména v případě, kdy je jednou ze zadávacích podmínek investora limit podílu subdodávek na celkovém objemu stavebních prací.

8.4 Kalkulování – rozbor položky

Každá položka rozpočtu má své kalkulační schéma neboli kalkulační vzorec. Jedná se o tzv. rozbor položky skládající se z tzv. potřeb. Rozbory jsou souborem potřeb definovaných v centralizovaně zpracovávaných a pravidelně aktualizovaných obecně platných cenících pro pozemní stavitelství. Jedná se o normovanou spotřebu vstupů pro výrobu jedné měrné jednotky výstupu konkrétních stavebních prací. Výstupy mají normou přesně dané objemy vstupů v naturálních jednotkách, ale jednotkové ceny jednotlivých vstupů jsou čistě individuální záležitostí konkrétní firmy. Nákupní ceny od dodavatelů materiálu zpravidla klesají na základě dlouhodobě odebíraných objemů, s pronájmy strojů je to podobné a jednotkové mzdové náklady na zaměstnance se také v různých firmách liší.

Příklad rozboru konkrétní položky, v tomto případě položky číslo 612474116 — Vnitřní omítka pórobetonových stěn tl 10 mm ze suché směsi Ytong, na měrnou jednotku 1 m² ukazuje Obr. 8.2.

612474116 - Vnitřní omítka ze suchých směsí zdiva z pórobetonu - Ytong, báze směsí silikátová, jednovrstv...

Obecné | Množství | Ceny | Rozbor | KVZ | Subd. | Přířázky

Rozbor položky soupisu prací 1 M2

Náklad	Rozborová	Upravená	Rozb.NC/Upr.OC
Odbyt	135,04	135,04	135,04
Marže	135,04	287,00	287,00
	0,00 (0,000%)	151,96 (52,946%)	151,96 (52,946%)

Kód (+)	Název	Množství	M.j.	Odbyt j.c.	Odbyt celk.	Nákl.j.c.	Nákl.celk.
M0821132...	VODA PITNA PRO OSTATNI ODBERATELE	0,0055	M3	27,56	0,15	27,56	0,15
M5859415...	YTONG OMITKA UNIVERSALNI BAL	0,0120	T	5 520,00	66,24	5 520,00	66,24
P712000220	Dělník sk.2 tř.2	0,1130	HR	133,90	15,13	133,90	15,13
P712000230	Dělník sk.2 tř.3	0,3380	HR	133,90	45,26	133,90	45,26
S43046505...	Omítka suchých směsí	0,0834	Sh	99,10	8,26	99,10	8,26

Množství 0,0000 [Nastavit]

Přidat Opravit Smazat

Normohodiny 0,4510 Množství pro akord 1,0000 Doba pro akord 1 [hodin]

Potvrdit Storno Nápověda

Zdroj: IPOS-SOFT, Regionální stavební s.r.o.

Obr. 8.2: Kalkulace položky

Z Obr. 8.2 je patrné, že k výrobě omítky je potřeba voda, suchá omítková směs, pracovní síla a omítačka. Písmena na začátku kódu každé z potřeb rozboru značí její začlenění do KVZ (M — materiál, P — profese, S — stroje). Každá z položek rozboru má svou jednotkovou cenu a množství, které je potřeba pro provedení měrné jednotky položky stavebních prací. V horní části okna je vidět, že nákladová cena položky na 1 m² je 135,04 Kč, odbytová cena je 287,00 Kč a marže činí 151,96 Kč což je zhruba 53 %. Nákladová cena vzešla z rozboru nákladů, odbytovou má položka přiřazenu z vítězného soutěžního rozpočtu.

Na Obr. 8.3 je vidět strukturu a výši nákladů na kalkulační jednotku.

The screenshot shows a software window with a tabbed interface. The 'KVZ' tab is active, displaying a table titled 'Nákladový kalkulační vzorec položky soupisu prací'. The table lists various cost components with their percentages and absolute values in parentheses. Below the table, there are input fields for 'Nákladová cena' and 'Procento', along with buttons for 'Zbytek', 'Nastavit', and 'Aktualizovat podúrovně'. At the bottom, there is a section for 'Výnosový kalkulační vzorec stavby' with a dropdown menu and buttons for 'Potvrdit', 'Storno', and 'Nápověda'.

Kód	Popis	Procento	Value (Kč)
(10)	Materiál	49,162%	(66,39)
(20)	Profese	44,718%	(60,39)
(30)	Stroje	6,120%	(8,26)
(40)	Doprava	0,000%	(0,00)
(50)	Subdodávky	0,000%	(0,00)
(60)	režie	0,000%	(0,00)
(70)	Režijní náklady ost	0,000%	(0,00)
(80)	Finanční náklady	0,000%	(0,00)

Zdroj: IPOS-SOFT, Regionální stavební s.r.o.

Obr. 8.3: Kalkulační vzorec položky

8.5 Plánování a harmonogram

V přípravné fázi před zahájením výstavby je nutno stavební práce naplánovat v čase. Důvodů je několik:

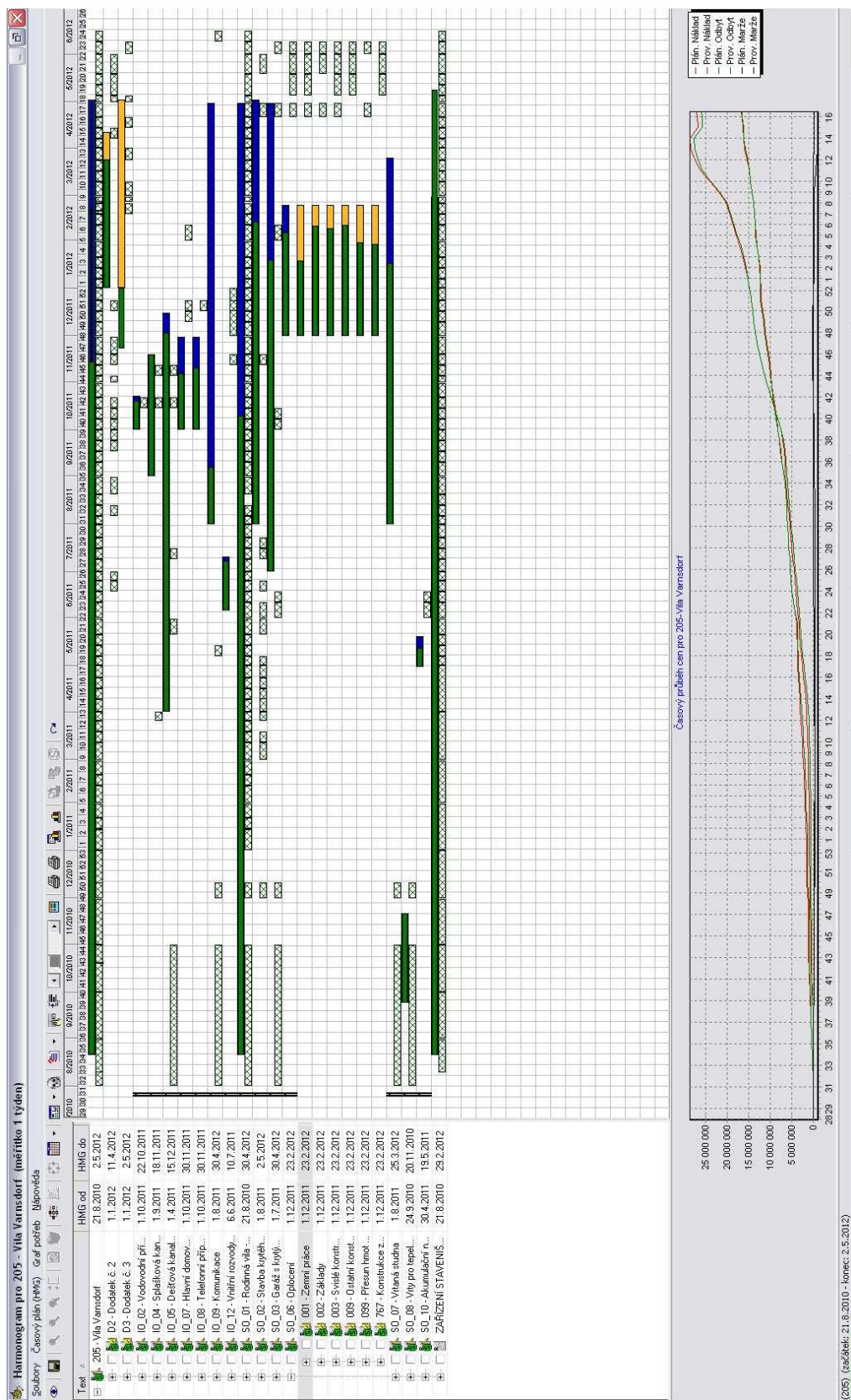
- stanovit technologické postupy, návaznosti a součinnosti stavebních prací a z nich plynoucí plán plnění
- naplánovat měsíční objemy provedených prací nákladově i odbytově a z nich cash-flow společnosti
- naplánovat fakturaci vůči investorům, kteří to vyžadují zejména v případech, kdy na svůj investiční záměr čerpají půjčky od bank.

Prakticky to funguje tak, že se jednotlivým kapitolám rozpočtu, soupisům prací nebo přímo konkrétním položkám přiřadí předpokládané časové mantinely. Jak harmonogram vypadá graficky je vidět na Obr. 8.4.

Na horní liště jsou údaje o čase. Plně vybarvené škály zobrazují plánované časové ohraničení prací. První horní škála ukazuje časový plán celé zakázky, zde konkrétně 21. 8. 2010 až 2. 5. 2012. Zelená výplň škály naznačuje míru rozpracovanosti resp. provedené neboli čerpané množství prací. Šrafované škály znázorňují, ve kterém období byly provedené práce čerpány.

Z diagramu je patrné, že stavba je sedmým týdnem v prodlení a to hlavně z důvodu pomalého tempa na stavebních objektech SO_01 až SO_06, které měly být podle plánu hotové zhruba na konci února 2012. Z poslední spodní škály lze vyčíst, že původní plánované režijní náklady na zařízení staveniště jsou dávno přečerpany a stále nabíhají, čímž se stavba výrazně prodražuje.

Na základě výrobního harmonogramu systém automaticky generuje harmonogram finanční. Jeho ukázka je součástí Obr. 8.5.



Zdroj: IPOS-SOFT, Regionální stavební s.r.o.

Obr. 8.4: Harmonogram plnění

Finanční harmonogram výnosů a nákladů s KVZ (dynamický KVZ celkový)

Měna: Kč

Závod: 71 - Švýtr; Stavební firma Libor Švýtr

17.1.2012 - 23.5.2013

Stavba: 226 - IMP KOKOIII - Skladova hala

	Rok 2012												31 642 692,44			56 866 196,45				
	Leden	Únor	Březen	Duben	Květen	Červen	Červenec	Srpen	Září	Říjen	Listopad	Prosinec								
Materiál	0,00	0,00	0,00	0,00	7 251,55	39 044,14	36 243,30	26 402,80	142 123,53	570 949,07	799 186,54	3 442,07								
Profese	0,00	0,00	0,00	0,00	21 926,65	115 892,76	116 815,32	94 340,36	103 144,32	186 365,55	200 447,02	138 228,25								
Stroje	0,00	0,00	0,00	0,00	35 409,83	234 517,01	196 843,39	145 686,51	36 375,47	56 607,28	36 130,49	14 547,53								
Subdotávky	13 132,30	25 389,11	115 009,59	123 897,39	151 101,50	1 964 874,54	3 556 965,77	5 211 529,73	4 469 701,71	5 648 909,17	5 082 867,70	1 560 588,88								
PSV	13 132,30	25 389,11	115 009,59	123 897,39	151 101,50	1 964 874,54	3 556 965,77	5 211 529,73	4 469 701,71	5 648 909,17	5 082 867,70	1 560 588,88								
režie	0,00	0,00	0,00	0,00	21 738,48	70 217,62	68 001,30	68 001,30	59 955,66	21 840,85	25 331,48	25 717,65								
Náklad	13 132,30	25 389,11	115 009,59	123 897,39	237 426,00	2 424 446,07	3 974 689,07	5 349 960,70	4 811 300,69	6 484 671,92	6 143 963,24	1 742 324,38								
Odbýt	0,00	0,00	109 639,49	224 626,66	446 666,24	4 301 416,01	7 069 763,97	10 311 663,51	7 147 202,20	11 136 062,67	10 667 333,67	4 919 411,60								
														519 938,84		824 982,16				
	Rok 2013													824 982,16						
	Leden	Únor	Březen	Duben	Květen	Červen	Červenec	Srpen	Září	Říjen	Listopad	Prosinec								
Profese	29 131,55	26 309,66	25 370,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00								
Stroje	14 547,51	13 139,65	12 670,37	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00								
Subdotávky	254 544,19	69 505,64	40 246,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00								
PSV	254 544,19	69 505,64	40 246,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00								
režie	25 717,60	5 171,92	3 582,70	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00								
Náklad	323 940,84	114 126,86	61 671,13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00								
Odbýt	330 462,10	166 976,26	127 343,77	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00								
														CELKEM Stavba: 226 - IMP KOKOIII - Skladova hala		32 162 631,28		57 691 178,60		
														Výnos:						
														Hladiad:						

Zdroj: IPOS-SOFT, Regionální stavební s.r.o.

Obr. 8.5: Finanční harmonogram

8.6 Čerpání rozpočtu, výrobní fakturace, odbytová fakturace

Používaný software umožňuje velice jednoduše zadávat provedené práce a čerpat tak finanční prostředky z rozpočtu. Čerpání slouží k sestavení podkladů pro fakturaci investorovi. Podnikový subjekt rozlišuje dva druhy fakturace – výrobní a odbytová.

Výrobní fakturace

Výrobní fakturace slouží k vyjádření objemů provedených prací a poskytuje podklady pro vytýkáci řízení s investorem. V souladu s vnitrofiremními pravidly dochází k čerpání provedených prací čtyřikrát za měsíc, zhruba v týdenních intervalech. Důvodem je jejich co nejpřesnější kvantifikace, ke které by při delších intervalech nedocházelo.

Na vybraných položkách se zadává provedené množství v rámci určitého období, na jehož základě jsou provedené objemy propojeny s tzv. Výrobní fakturou (dále jen VF) vztahující se ke stejnému období. Na VF se provedené práce kumulují. Čtyři týdenní VF tvoří jednu měsíční VF. Ta je podkladem pro schvalovací řízení, kde zástupce investora uzná uvedené provedené práce jako skutečně provedené.

Odbytová fakturace

Potom co jsou provedené práce odsouhlaseny, dochází k vytvoření odbytové faktury (dále jen OF). Technicky je to jednoduchý úkon, program vytvoří OF na základě dat z VF. Účtárna následně zajistí náležitě formalitu a fakturaci zaúčtuje.

Používaný software dokáže zobrazit detailní informace o jednotlivých VF a jejich obsahu (viz Obr. 8.6). V horním okně lze vidět rekapitulaci jednotlivých týdenních VF a kumulované hodnoty plánovaných nákladových a uplatňovaných odbytových cen položek včetně celkové plánované marže konkrétní VF. V dolním okně je vidět detailní soupis položek v rámci vybrané VF s jejich čerpanou plánovanou nákladovou a uplatňovanou odbytovou cenou a plánovanou marží. Na liště nad oběma okny je na prvním řádku vyčíslen plánovaný náklad a uplatňovaný odbyt v rámci vybrané VF, na druhém pak hodnoty všech doposud provedených prací.

IPOSWin 1.1.10.3 (ADO; INR v2.0.9) [SPID : 59]						
Soubor Výrobní faktura Nastavení Spustit Nágověda						
Seznam výrobních faktur-Panorama B6						
Vybrané Vše		Náklad 354 414,40 24 696 035,30		Odbyt 432 792,25 29 789 031,57		
Kód	Od	Do	Náklad	Odbyt	Marže	
	1.6.2012	30.6.2012	0,00	0,00	0,00	
	19.5.2012	31.5.2012	15 949,73	0,00	-15 949,72	
	12.5.2012	18.5.2012	15 949,73	0,00	-15 949,72	
	5.5.2012	11.5.2012	33 567,23	19 575,00	-13 992,22	
	1.5.2012	4.5.2012	15 949,73	0,00	-15 949,72	
	21.4.2012	30.4.2012	40 297,93	23 420,17	-16 877,76	
	14.4.2012	20.4.2012	15 949,73	0,00	-15 949,72	
	7.4.2012	13.4.2012	354 414,40	432 792,25	78 377,86	
	1.4.2012	6.4.2012	329 704,93	379 006,63	49 301,70	
	24.3.2012	31.3.2012	820 950,65	1 096 623,92	275 673,28	
	17.3.2012	23.3.2012	259 014,22	342 525,68	83 511,46	
	10.3.2012	16.3.2012	355 847,29	418 446,66	62 599,37	
	1.3.2012	9.3.2012	443 946,13	515 015,89	71 069,76	
	25.2.2012	29.2.2012	348 172,30	405 920,01	57 747,71	
	18.2.2012	24.2.2012	642 202,71	776 414,21	134 211,51	
	11.2.2012	17.2.2012	257 844,09	295 450,63	37 606,54	
	1.2.2012	10.2.2012	378 016,49	432 780,35	54 763,85	
	21.1.2012	31.1.2012	596 550,18	712 476,02	115 925,83	
	14.1.2012	20.1.2012	420 376,57	489 214,75	68 838,18	
	7.1.2012	13.1.2012	325 094,63	362 248,17	37 153,54	
	1.1.2012	6.1.2012	250 684,62	325 827,66	75 143,04	
	24.12.2011	31.12.2011	127 952,98	106 858,44	-21 094,54	
	17.12.2011	23.12.2011	615 244,45	801 660,88	186 416,43	
	10.12.2011	16.12.2011	921 250,07	1 097 025,77	175 775,70	
	1.12.2011	9.12.2011	596 369,72	678 233,57	81 863,86	
	19.11.2011	30.11.2011	1 860 742,80	2 534 467,82	673 725,02	
Položky Objekty						
Kód	Text	...	Množství	Nákla...	Odbyt c...	Marže ...
0	dom. telefon MlWl 1131	ks	22,0000	9 580,12	8 846,20	-733,92
0	el. zámeč MlWl	ks	1,0000	502,60	464,10	-38,50
63731...	Chodníkový obrubník stojatý, lože kamenivo - kolem kačírku	M	59,8300	3 024,41	3 170,99	146,58
97190...	M+D práškových hasicích přístrojů Pg 6h	kus	11,0000	9 181,48	13 750,00	4 568,52
97190...	M+D sněhových hasicích přístrojů S6	kus	1,0000	1 663,35	2 491,00	827,65
76668...	Montáž a dodávka dřevěných prahů buk, délka 920 mm, šířka 10...	kus	25,0000	4 138,75	4 675,00	536,25
76725...	Montáž a dodávka mobilního žebříku k výlezu na střechnu, zavěše...	kus	1,0000	10 361,53	8 704,00	-1 657,53
76725...	Montáž a dodávka schránek (2 sestavy 13+9 ks) - ozn. 74	Kpl	1,0000	50 081,95	37 400,00	-12 681,95
76725...	Montáž a dodávka venkovní čistící rohože, výplň ocelový pozinko...	kus	1,0000	7 953,92	5 939,80	-2 014,12
76719...	Montáž a dodávka venkovní žaluzie, délky 23 m, výšky 0,65 m - o...	kus	0,1500	5 691,76	4 781,25	-910,51
76725...	Montáž a dodávka vnitřní čistící rohože, výplň zátěžový koberec, ...	kus	1,0000	6 103,93	3 744,30	-2 359,63
77157...	Montáž podlah z dlaždic keramických - lepené flexibilním lepidlem, ...	M2	22,6885	4 499,43	5 899,02	1 399,59
0	napáječ 19Z (v RS-14)	ks	1,0000	900,26	831,30	-68,96
63293...	Okapový chodník kolem objektu z kačírku	M2	23,9320	6 870,40	7 203,53	333,13
78379...	P1 - Nátěr na drátkobetonovou podlahu protismykový	M2	178,7650	54 975,60	88 488,68	33 513,07
59761...	P17, P21 - dlaždice keramické mrazuvzdorné TAURUS	M2	22,6699	8 426,41	9 362,68	936,27
78379...	P2, P3, P18, M12 - Nátěr na drátkobetonovou podlahu protismykový	M2	81,8688	18 288,74	24 288,48	6 000,74

Zdroj: IPOS-SOFT, Regionální stavební s.r.o.

Obr. 8.6: Výrobní faktury

8.7 Vytýkáací řízení s vedením

Vytýkáací řízení s vedením společnosti probíhají ve sledovaném podnikatelském subjektu pravidelně jednou za měsíc. Přítomni jsou generální, výrobní, technický a finanční ředitel, controller, pracovník oddělení technické přípravy přidělený k dané zakázce a její stavbyvedoucí jakožto osoba zodpovědná za její hospodářský výsledek. Na těchto poradách se projednávají jak vyloženě technické záležitosti, tak ekonomické. Jsou připomínkovány odchylky plánu a skutečnosti z finančního a časového hlediska, podávána jejich vysvětlení a navrhována opatření pro nápravu.

Dle účetních pravidel lze přesné výsledky hospodaření jednotlivých výrobních zakázek určit se zhruba měsíčním zpožděním až po doručení všech faktur a zaúčtování všech nákladů a výnosů souvisejících se zakázkou. Dochází také například k přefakturovávání některých nákladů subdodavatelům, což zvyšuje výnosy na zakázce nad rámec smluvní ceny fakturované investorovi.

Při kontrole principiálně dochází ke konfrontaci hodnot z výrobních faktur v rozpočtu a účetní skutečnosti v rámci pevně stanoveného období. Totéž se provádí kumulativně na celé stavbě. Vše se odehrává v jasně daných mantinelech kalkulačního vzorce.

Report používaný pro vytýkáací řízení s vedením je v příloze B. V tomto reportu jsou v rámci jednotlivých měsíců vyčísleny plánované, provedené a skutečné hodnoty nákladů a výnosů. Plánované hodnoty pramení z harmonogramu, provedené z výrobních faktur a skutečné z účetnictví. Všechny hodnoty jsou rozděleny v souladu s kalkulačním vzorcem. V reportu jsou hodnoty členěny v rámci jednotlivých měsíců a za celou zakázku kumulovaně a jsou účetně podloženy.

Vyhodnocení hospodářského výsledku zakázky vychází z následujících vzorců.

$$\text{Hospodářský výsledek (\%)} = \frac{\text{Skutečná marže (Kč)}}{\text{Skutečný odbyt (Kč)}} \quad (2)$$

$$\text{Zisk (\%)} = \text{Hospodářský výsledek (\%)} - \text{Správní režie (\%)} \quad (3)$$

9 NÁVRHY ZMĚN

9.1 Tvorba ceny

V současném způsobu tvorby nabídkových cen sledovaného podnikatelského subjektu vidím několik problémů.

Používané schéma tvorby nabídkové ceny je popsáno v kap. 8.2. Domnívám se, že je v něm několik chyb.

9.1.1 Výrobní režie

Ve sledovaném subjektu je kalkulována procentuálním koeficientem z přímých zpracovacích nákladů, tedy všech přímých nákladů vyjma materiálu. Problém vidím v tom, že výrobní režie, která zahrnuje zařízení staveniště (vlastní stavební buňky + dopravu, najímané mobilní WC + dopravu, zřízení příjezdové komunikace, energie a zřízení jejich přípojek, dopravní značení a oplocení + dopravu, ostrahu staveniště), mzdy techniků i s odvody, paušální náklady na internet a mobilní telefony, dopravu techniků a další náklady nezbytné pro provoz zázemí stavby, není do jisté míry proporcionálně závislá na objemu výroby dané stavební zakázky. Jedná se tedy o speciální fixní náklady a proto by výrobní režie neměla být vypočítávána na každé zakázce stejným zobecněným koeficientem.

Hodnota nákladů na výrobní režii se v první řadě odvíjí od plánované časové délky výstavby. Dle objemu prací na zakázce se může měnit pouze schodovitě (např. přidáním výrobního technika a s ním souvisejících nákladů). Proto by vždy měly být výrobní režijní náklady kalkulovány individuálně na každou zakázku dle jejích konkrétních potřeb.

Suma takto zkalkulovaných nákladů (Obr. 9.1) resp. jejich poměrový koeficient se následně při tvorbě nabídkové ceny připočte ke všem přímým nákladům výroby jakožto příspěvek na úhradu režijních výrobních nákladů. V realizačním rozpočtu však režijní náklady figurují jako samostatná nefakturovatelná položka „Zařízení staveniště“, nejsou tedy součástí žádné výrobní položky. Položce „Zařízení staveniště“ náleží v rámci KVZ větev č. 60 (na ni jsou vzniklé režijní náklady přiřazovány i v účetnictví) a je v pravidelných intervalech a ve správných poměrových částech (týdnech / měsících)

čerpána v rámci výrobní fakturace. Důvodem je co nejpřesnější zohlednění těchto nákladů při sledování aktuálního hospodářského výsledku za určité období. Příspěvek na úhradu zůstává součástí jednotlivých položek stavebních prací.

005 - Zařízení staveniště - NEFAKTUROVATELNÁ POLOŽKA

Obecné | Množství | Ceny | Rozbor | KVZ | Subd. | Přirážky

Rozbor položky soupisu prací 1 Kpl

	Rozborová	Upravená	Rozb.NC/Upr.OC
Náklad	765 250,00	765 250,00	765 250,00
Odbyt	0,00	0,00	0,00
Marže	-765 250,00 (0,000%)	-765 250,00 (0,000%)	-765 250,00 (0,000%)

Název	Mno...	M.j.	Odbyt j.c.	Odbyt c...	Nákl.j.c.	Nákl.ce...
cedule	1,0000	Kpl	0,00	0,00	3 000,00	3 000,00
doprava buněk	4,0000	Kpl	0,00	0,00	7 500,00	30 000,00
doprava oplocení	2,0000	Kpl	0,00	0,00	4 000,00	8 000,00
doprava stavbyvedoucího	5,0000	měsíc	0,00	0,00	7 500,00	37 500,00
doprava mistra	5,0000	měsíc	0,00	0,00	25 000,00	125 000,00
doprava WC	2,0000	Kpl	0,00	0,00	2 500,00	5 000,00
dopravní značení	1,0000	Kpl	0,00	0,00	2 000,00	2 000,00
elektřina	5,0000	měsíc	0,00	0,00	850,00	4 250,00
internet stavbyvedoucího	5,0000	měsíc	0,00	0,00	582,00	2 910,00
internet mistra	5,0000	měsíc	0,00	0,00	582,00	2 910,00
likvidace odpadů	1,0000	Kpl	0,00	0,00	10 000,00	10 000,00
mzda stavbyvedoucího s odvody	5,0000	měsíc	0,00	0,00	30 000,00	150 000,00
mzda stavbyvedoucího mistra s odvody	5,0000	měsíc	0,00	0,00	30 000,00	150 000,00
ostraha	5,0000	měsíc	0,00	0,00	36 000,00	180 000,00
telefon stavbyvedoucího	5,0000	měsíc	0,00	0,00	2 000,00	10 000,00
telefon mistra	5,0000	měsíc	0,00	0,00	2 000,00	10 000,00
voda	5,0000	měsíc	0,00	0,00	136,00	680,00
WC	5,0000	měsíc	0,00	0,00	6 400,00	32 000,00
zábor	1,0000	měsíc	0,00	0,00	2 000,00	2 000,00

☐ Potřeby
☐ Akordní list
 Normohodiny 0,0000
 Množství 1,0000
 Množství pro akord 1,0000
 Doba pro akord 1,00 [hodin]

Zdroj: IPOS-SOFT, Regionální stavební s.r.o.

Obr. 9.1: Zařízení staveniště

9.1.2 Správní režie

Správní režie zahrnuje především náklady na mzdy vedení a technického, obchodního a ekonomického úseku včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění, pronájem kancelářských prostor a vše spojené s jejich provozem (internet, telefony, poštovné, vybavení zařízením a výpočetní technikou, kancelářské potřeby) a náklady spojené s dopravou (vozidla, jejich servis, parkovné, pohonné hmoty). Dále sem patří náklady na nakupované služby jako servis výpočetní techniky, právnické služby, vedení certifikace ISO, auditorské služby a různá poradenství a školení. Správní režie zahrnuje také poplatky úřadům a bankovním institucím, úroky a pojištění. Patří sem také náklady na reprezentaci.

Mezi výnosy správní režie patří zejména prodej movitého i nemovitého majetku. Z movitého lze jmenovat například použitou výpočetní techniku či odborné poradenství technickohospodářských pracovníků jiným firmám.

V současné době je správní režie při tvorbě nabídkové ceny kalkulována procentuálním přírážkovým koeficientem (viz kap. 8.2). Vychází však pouze ze sumy zpracovacích nákladů (bez materiálu). Navíc je tento přírážkový koeficient ve sledovaném subjektu již léta stejný, ačkoliv se změnily nejen jednotkové ceny, ale také struktura nákladů správní režie. Konkrétně se zmenšila kapacita lidských zdrojů ve správním aparátu a s tím souviselo zredukování nákladů zejména na mzdy a pronájem pracovních prostor. Současně došlo k optimalizaci paušálních výdajů na nakupované služby jako poplatky za telefonní linky, internet, externí servis výpočetní techniky aj. Je zkrátka nutné poměr nákladů správní režie aktualizovat a zohlednit při tvorbě nabídkových cen.

Z analýzy správní režie za uplynulý hospodářský rok vzešly následující výsledky:

Tab. 9.1: Správní režie

NÁKLADY správní režie	14 894 000 Kč
- VÝNOSY správní režie	853 542 Kč
= SPRÁVNÍ REŽIE roční	14 040 458 Kč
/12	
= SPRÁVNÍ REŽIE měsíční	1 170 038 Kč
REALIZOVANÝ OBRAT FIRMY	224 656 465 Kč
PODÍL SPRÁVNÍ REŽIE Z OBRATU	6,25%

Zdroj: vlastní zpracování

Za předpokladu zhruba stejného objemu produkce a stejné cenové hladiny v následujícím hospodářském roce by měla tvořit správní režie v hospodářském roce následujícím opět 6,25 % z obratu. Pro získání určité rezervy lze hodnotu zaokrouhlit na 7 %, čímž vznikne sazba pro výpočet příspěvku na úhradu správní režie. Správní režii tvoří všeobecné fixní náklady, proto při výpočtu hospodářského výsledku celé firmy bude používána jejich zprůměrovaná absolutní hodnota za jeden měsíc zaokrouhlená na 1 200 000 Kč.

Hlavním rozdílem oproti současnému způsobu stanovování ceny je, že správní režie by se měla připočítávat ke kompletním výrobním nákladům, tedy k přímým výrobním nákladům a režijním výrobním nákladům dohromady. Jedná se o dvoustupňový příspěvek na úhradu.

Ziskovou přírážku lze stanovit pro každou zakázku individuálně. Pro její výši bude rozhodující předpoklad vývoje výběrového řízení. Zisková přírážka prakticky vytváří prostor pro obchodní jednání s investorem resp. pro finální úpravy celkové nabídkové ceny. Limitem pro nejnižší přípustnou nabídkovou cenu by měla být hodnota N (viz Tab. 9.2), což jsou celkové plánované náklady na zakázku, tedy cena s nulovým ziskem.

Struktura výpočtu nabídkové ceny je zachycena v následujícím schématu.

Tab. 9.2: Tvorba ceny pomocí dvoustupňového příspěvku na úhradu

	M (materiál + doprava)	
+	P (profese + odvody)	
+	S (stroje + doprava)	
+	SUB (subdodávky)	
=	PN (přímé náklady)	$M + P + S + SUB$
+	RV (režie výrobní)	$PN + RV\%$
+	RS (režie správní)	$(PN + RV\%) * RS\%$
=	N (celkové náklady)	$PN + RV + RS$
+	ZP (zisková přírážka)	$N * ZP\%$
=	NABÍDKOVÁ CENA	$PN + RV + RS + ZP$

Zdroj: vlastní zpracování

9.1.3 Skutečné ceny vstupů vlastních výkonů

Kromě cen subdodávek, které jsou oceňovány na základě nabídek konkrétních subdodavatelů, se v současné chvíli rozborů jednotlivých položek opírají o teoretické resp. centrálně sledované a statisticky vyhodnocované ceny výrobních vstupů. Hodnoty takto oceněných nákladů jsou pravidelně publikovány v obecně platných cenících pro stavební výrobu.

Zejména u cen materiálů, jednotlivých profesí a stavební techniky se však nákladové ceny realizované sledovaným subjektem liší až o 20 – 40 % a to směrem nahoru i dolů.

Jako řešení jsem navrhl sestavení databáze realizovaných nákupů vycházející z jednotkových cen položek podložených fakturami od dodavatelů. Tyto ceny jsou systematicky vstupovány do tohoto ceníku vlastních nákupů, jsou rozčleněny do kapitol v souladu s KVZ (materiál / profese / stroje) a jsou jasně rozlišitelné podle konkrétních stavebních zakázek, aby bylo zpětně doložitelné, z jakého období pocházejí.

Hlavním smyslem je využití této datové základny pro oceňování položek rozborů, kde ve schématech normovaných spotřeb jsou teoretické ceny nahrazovány ověřenými a tedy očekávanými hodnotami nákladů.

9.2 Kalkulační vzorec

9.2.1 Účtování

Problém je, že v současné době stále není KVZ v účetnictví stoprocentně synchronizován s KVZ používaným ve výrobním rozpočtu, ačkoliv velká část změn již byla provedena. Začlenění položek do KVZ se v rozpočtu opírá o obecně platná schémata z normovaných ceníků stavební výroby. Právě zde používaný KVZ by měl být striktně směřodatný pro selektování nákladů podle druhů i v účetnictví. Principiálně je každému analytickému účtu přiřazen kód příslušné větve kalkulačního vzorce, k níž by se měly účtované náklady přiřazovat.

K odchylkám dochází zejména:

- špatným kódem kalkulačního vzorce u analytického účtu
- chybným zaúčtováním nákladů na nesprávný analytický účet
- nesystematickým účtováním na analytické účty, kdy stejný druh nákladů je s odstupem času účtován na jiné analytické účty
- nerozlišováním druhů nákladů dle souvztažnosti ke konkrétním stavebním pracím.

Navržené změny kódu KVZ u analytických účtů jsou součástí přílohy C.

Chybnému účtování nákladů na jednotlivé analytické účty by měl předejít přehled, který je součástí přílohy D. Ten mají k dispozici účetní. Jedná se o druhy nákladů, u nichž byly nejčastěji zjišťovány chyby v zaúčtování.

9.2.2 Subdodávky

Problémy nastávají také při kalkulování a účtování subdodávek, jelikož subdodávky bývají často mylně chápány. V poslední době, kdy se ve sledovaném podnikatelském subjektu stav vlastních zaměstnanců ve výrobě zúžil na minimum, dochází často k tomu, že řemeslníci jsou najímáni na smlouvu či objednávku pouze na provedení určitého objemu prací, ale materiál jim firma zajišťuje sama ve snaze dosáhnout minimální nákladové ceny. Tito najímaní řemeslníci bývají často špatně klasifikováni jako subdodávka, ačkoliv se ve skutečnosti jedná o najímané profese. Proto byla v podniku subdodávka definována výhradně jako kompletní dodávka materiálu s montáží dohromady.

$$SUB = M (\text{dodávka materiálu}) + P (\text{montáž})$$

Vše ostatní je chápáno jako vlastní výkony. Dle tohoto pravidla musí být položky kalkulovány a s nimi související náklady následně účtovány.

9.3 Výkaz skutečných nákladů — ukazatel výsledku hospodaření

Ve sledovaném podnikatelském subjektu slouží jako hlavní podklad controllingu výrobních zakázek report, který je součástí přílohy B. Popisuje hodnoty nákladů a výnosů resp. výdajů a příjmů plánovaných v harmonogramu, provedených pomocí výrobních faktur a skutečných, účetně podložených. Všechny hodnoty jsou rozděleny v rámci časových období a náklady jsou členěny dle KVZ. Výsledek označený jako skutečnost je nejpřesnějším měřítkem hospodaření zakázky. Číselně se vyjadřuje procentuálním podílem „Marže“ na „Odbytu“. Hodnoty bývají diskutovány vedoucími staveb a vedením společnosti na pravidelných měsíčních vytykácích poradách. Hodnoty vyčísľující skutečnost jsou účetně podloženy, v souladu s účetními pravidly však lze tyto informace získat se zhruba měsíčním zpožděním.

Vzhledem k nestabilní finanční situaci podniku během jeho monitorování vznikl tlak vedení na získávání okamžitých informací o aktuálním hospodářském vývoji staveb a z něj plynoucí výši očekávaných výdajů a příjmů potřebných pro plánování likvidity. Z toho důvodu jsem zavedl používání tzv. Výkazů skutečných nákladů (dále jen VSN), ze kterých je možno určit očekávaný hospodářský výsledek prakticky okamžitě. Požadovaný interval byl jeden týden, aby informace byly co nejčerstvější a zároveň co nejpřesnější (při vykazování spotřeby za celý měsíc zpět by nedocházelo k uvádění všech podstatných nákladů, jelikož by si je stavbyvedoucí všechny nevybavil).

VSN (viz příloha E) slouží k evidování veškerých nákladů vzniklých na stavbě za určité období. Je strukturován v souladu s kalkulačním vzorcem. Stavbyvedoucí do něj zaznamenává veškeré náklady na zabudovaný materiál, mzdové náklady dělníků firemních i najímaných, náklady na stavební mechanizaci a na provedené subdodávky. Některé položky předem na konkrétní stavby zkalkulovaného rozboru fixních speciálních režijních nákladů jako např. ujeté kilometry či spotřeba energie jsou zde ještě upřesňovány a v případě potřeby jsou přidávány další. Všechny vstupy jsou oceňovány skutečnou

pořizovací cenou, jelikož jsou ihned po nákupu zabudovávány. Co se týče subdodávek, tuto cenu pravidelně určují subdodavatelé na základě provedených prací.

Formulář je nastaven tak, aby se daly pohodlně rozlišit objemy vstupů týkající se výrobních prací obsažených ve smluvním investorském rozpočtu (sloupec „v rámci rozpočtu“) od objemů víceprací (sloupec „nad rámec rozpočtu“). Tato evidence společně se záznamy ve stavebním deníku slouží jako důležitý podklad pro následné sestavování rozpočtu dodatku ke smlouvě o dílo, pomocí něhož jsou vícepráce vůči investorovi finančně uplatňovány.

Evidence probíhá ve stejných časových mantinelech jako výrobní fakturace, aby bylo možné konfrontovat plánované hodnoty z výrobních faktur s reálnými hodnotami z VSN ve stejném časovém období. Stavební práce vykázané stavbyvedoucím ve VSN musí věcně odpovídat pracím čerpaným v rámci VF za dané období.

Z VSN v příloze E je patrné, že na práce provedené za období 20. 10. — 31. 10. byly plánovány náklady ve výši 510 767 Kč. Skutečně vzniklé náklady však činily 735 973 Kč. Vykazované náklady za dané období jsou právě o rozdíl těchto hodnoty činící 225 206 Kč vyšší než plánované. Z tohoto rozdílu však tvoří 228 359 Kč náklady na vícepráce. Tato hodnota se skládá z 65 894 Kč na materiál, 39 099 Kč na mzdy, 43 500 Kč na stroje a 79 867 Kč na subdodávky. Po odečtení těchto víceprací se v daném období na plánovaných pracích zhruba tři tisíce ušetřilo.

Jednotlivé týdenní VSN jsou kumulovány v rekapitulaci, kde jsou vykazované realizované hodnoty konfrontovány s plánovanými hodnotami pramenícími z VF za stavbu jako celek. K rekapitulaci slouží rozsáhlý mechanismus, který je pro ilustraci zobrazen v příloze F. Skládá se ze dvou částí – rekapitulace v rámci nákladových druhů (šest bloků v souladu s KVZ; šedý pro materiál, oranžový pro mzdy dělnických profesí, žlutý pro stroje, červený pro dopravu, zelený pro subdodávky a růžový pro výrobní režie) a celkové rekapitulace tvořící zbytek tabulky na jejím pravém konci.

9.3.1 VSN — rekapitulace a odchylky v rámci nákladových druhů

V rekapitulaci dle nákladových druhů jsou v rámci časových mantinelů vykazované náklady rozděleny v souladu s KVZ na materiál / profese / stroje / doprava / subdodávky / režie. Jako ukázka rekapitulace plánovaných a vykazovaných nákladů poslouží analýza

mzdových nákladů dělnických profesí v samostatném bloku, který je součástí přílohy G. Jedná se o oranžový blok z přehledu v příloze F. Hodnoty jsou rekapitulovány po týdnech a po měsících.

V prvním oddíle „ZE STAVBY“ jsou rekapitulované vykazované náklady na profese z jednotlivých VSN selektovány na náklady „v rámci rozpočtu“ a „nad rámec rozpočtu“ (vícepráce). Ve sloupci „CELKEM“ jsou sečteny a kumulovány po jednotlivých týdnech a měsících.

V oddíle „IPOS“, pojmenovaném po rozpočtovém programu, z něhož pramení zde uvedené hodnoty, jsou evidovány provedené plánované náklady z výrobních faktur a to jak po týdnech, tak po měsících.

V oddíle „ODCHYLKA“ jsou vyměřovány odchylky plánovaných a vykazovaných hodnot nákladů v absolutních hodnotách i v procentech, po týdnech i po měsících. Základnou jsou vždy plánované hodnoty.

$$\text{Odchylka (\%)} = \frac{\text{Odchylka (Kč)}}{\text{Plán (Kč)}} \quad (4)$$

Celkové hodnoty za celý průběh výstavby jsou uváděny ve spodním řádku s označením „CELKEM“. Z rekapitulace vyplývá, že:

- plánované náklady na mzdy dělníků na objem doposud provedených prací byly 166 902 Kč
- vykazované hodnoty provedených nákladů jsou však téměř dvakrát vyšší a sice 333 641 Kč
- rozdíl plánovaných a vykazovaných nákladů na mzdy činí -166 739 Kč
- z tohoto rozdílu tvoří 128 410 Kč náklady na mzdy na vícepráce, které se bude stavitel snažit prosadit u investora a uplatnit je formou dodatku se smlouvě o dílo
- skutečná odchylka je zhruba 40 tis. Kč.

Tato odchylka už je na stavbyvedoucím a rozpočtářích, aby ji analyzovali a obhájili.

Příčiny mohou být dvojího druhu. První možností jsou chybné jednotkové ceny vstupů použité v rozbořích stavebních prací. Konkrétně by se mohlo jednat o použití příliš nízkých hodnot mezd konkrétních stavebních profesí při kalkulování nákladů.

Druhou možností je nízká normovaná spotřeba výrobních vstupů. V obou případech je nutno tyto možnosti prověřit, vyčíslit správné hodnoty a zohlednit je při oceňování stavebních prací v budoucnu.

9.3.2 VSN — celková rekapitulace a odchylka

Dílčí rekapitulace výrobních nákladů rozdělené dle KVZ obsažené v jednotlivých šesti (barevných) blocích patrných v příloze F jsou sumarizovány v celkové rekapitulaci hospodaření stavby. Ta je součástí přílohy H. Náklady, odchylky a odbytové hodnoty jsou zde shrnuty po týdnech, měsících a celkem od začátku výstavby.

V oddíle „SKUTEČNÉ NÁKLADY OD STAVBYVEDOUČÍHO“ jsou rekapitulovány vykazované náklady v členění „v rámci rozpočtu“, „nad rámec rozpočtu“ a celkově po týdnech a měsících.

Oddíl „PROVEDENÉ PLÁNOVANÉ NÁKLADY Z IPOSU“ obsahuje rekapitulaci čerpaných plánovaných nákladů z výrobních faktur po týdnech a po měsících.

Sekce „ODCHYLKA SKUTEČNÝCH A PLÁNOVANÝCH NÁKLADŮ“ zahrnuje porovnání předchozích dvou oddílů. Odchylky jsou vyjádřeny v absolutních číslech a procentuálně. Celková rekapitulace obsahuje také rekapitulaci odchylek jednotlivých nákladových druhů („REKAPITULACE DÍLČÍCH ODCHYLEK“).

$$\text{Odchylka (\%)} = \frac{\text{Odchylka (Kč)}}{\text{Plán (Kč)}} \quad (5)$$

Sekce „PROVEDENÝ ODBYT Z IPOSU“ rekapituluje odbytové ceny z výrobních faktur, opět po týdnech a za celé měsíce.

V podniku se běžně používají zažitá srozumitelná, ale neodborná pojmy. Pojmem „očekávaná marže“ je zde myšlen příspěvek na úhradu správní režie + zisk.

Oddíl „OČEKÁVANÁ MARŽE“ vyjadřuje rozdíl odbytu z výrobních faktur a vykazovaných realizovaných nákladů od stavbyvedoucího. Právě v tomto oddíle je patrný hospodářský výsledek stavby v jednotlivých týdnech a měsících, absolutně i procentuálně. Jeho výpočet vypadá takto:

$$\text{"OČEKÁVANÁ MARŽE" (Kč)} = \text{"PROVEDENÝ ODBYT Z IPOSU" (Kč)} - \text{"SKUTEČNÉ NÁKLADY OD STAVBYVEDOUČÍHO" (Kč)} \quad (6)$$

$$\text{PROVOZNÍ HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK (\%)} = \frac{\text{"OČEKÁVANÁ MARŽE" (Kč)}}{\text{"PROVEDENÝ ODBYT Z IPOSU" (Kč)}} \quad (7)$$

Celkové hodnoty jsou uvedeny v dolním řádku „CELKEM“. Jejich výpočet je totožný jako v rámci dílčích období.

Z uvedené celkové rekapitulace za období 1. 7. — 31. 10. vyplývá, že:

- vykázané realizované náklady činí 7 035 528 Kč
- z toho náklady plánované v rámci rozpočtu činily 6 290 160 Kč a náklady na vícepráce (nad rámec smluvního rozpočtu) dosáhly 745 368 Kč
- na výrobních fakturách čerpané plánované náklady na práce zahrnuté ve smluvním rozpočtu činí 6 699 095 Kč
- odchylka plánovaných a všech realizovaných nákladů je -336 433 Kč resp. -5,02 %
- v rámci zasmluvněných prací však došlo k úspoře nákladů o rozdíl 6 699 098 Kč – 6 290 160 Kč, tedy zhruba 400 tis. Kč
- provedená výrobní odbytová fakturace je ve výši 7 736 835 Kč
- aktuální očekávaný hospodářský výsledek je 701 306 Kč resp. 9,06 %.

Nyní je potřeba náklady na vícepráce uplatnit investorovi formou dodatku ke smlouvě o dílo. Pokud se podaří prokazatelně uplatnit všechny vícenáklady, měl by mít dodatek při plánované marži na doposud prováděné práce 13,41 % (vyjádřeno z rozdílu provedeného odbytu a provedených plánovaných nákladů na smluvní práce) odbytovou cenu zhruba 860 tis. Kč. To by celkový provedený odbyt zvedlo zhruba na 8,6 mil. Kč což by odpovídalo hospodářskému výsledku (příspěvku na úhradu správního režie + zisk) zhruba 18 % (rozdíl oproti plánovaným 13,41 % je způsoben již v tuto chvíli realizovanou úsporou nákladů cca 400 tis. Kč). O konečném hospodářském výsledku však, dokud nebude dodatek sestaven a podepsán investorem, můžeme zatím jen polemizovat.

9.3.3 Graf

Všechny výše uvedené hodnoty jsou průběžně přenášeny do grafu (viz příloha I), kde se dají lépe pozorovat a chápat v průběhu času.

Přidáním informací o účetně uskutečněné celkové odbytové fakturaci a odečtením momentálních celkových nákladů vykazovaných stavbou se získává hodnota aktuálně realizovaného příspěvku na úhradu. Z uvedeného grafu je patrné, že:

- Zhruba do poloviny října byly celkové vykazované náklady (tlustá červená čára) nižší než plánované (tenká červená čára). Křivka provedených plánovaných nákladů ležela výše než křivka vykazovaných realizovaných nákladů. Stavba se chovala hospodárněji, než bylo plánováno.
- V říjnu však nastal zlom a vykazované náklady začaly být vyšší než plánované a křivky se protnuly. Důvod je zřejmý z rekapitulace VSN — jsou jím provedené vícepráce nad rámec rozpočtu.
- Tento zlom se projevil na křivkách plánované (tenká černá čára) a aktuální marže (tlustá černá čára), přesně v bodě kdy se protnuly.
- Zelená tenká linka značí provedené práce v odbytových cenách, zelená tlustá linka účetně fakturovaný odbyt investorovi. Proto je tenká zelená linka vždy výše než tlustá, maximálně se potkají v jednom bodě a to když je účetně vyfakturováno vše, co je provedeno pomocí výrobních faktur.
- Rozdílem hodnot provedených prací v odbytových cenách (zelená tenká linka) a k nim se vztahujících vykazovaných nákladů (červená tlustá linka) je aktuální očekávaný hospodářský výsledek (černá tlustá linka), v rekapitulaci VSN interně pojmenovaný „očekávaná marže“.
- Zelená tlustá linka naznačuje skutečnou účetní fakturaci investorovi. Fakturace probíhá vždy na konci měsíce, proto jako jediná křivka stoupá skokově.
- Rozdíl účetní fakturace (zelená tlustá linka) a vykazovaných skutečných nákladů (červená tlustá linka) ukazuje uskutečněný hospodářský výsledek. Tato hodnoty napovídá, jaký by byl výsledek stavební zakázky, kdyby v daný moment skončila spolupráce s investorem (vykazované náklady na všechny provedené práce jsou konfrontovány s účetní fakturací investorovi). To je však už extrémní situace, nicméně v případě sledované zakázky, za předpokladu splacených faktur doručených investorovi, by byl výsledek stále pozitivní.

9.3.4 Výhody metody použití VSN

Aktuální informace — získáváme informace o očekávaném výsledku hospodaření staveb v reálném čase, okamžitě, konkrétně každý týden a měsíc, ale hlavně s měsíčním předstihem, než jsou k dispozici naprosto přesné hodnoty z účetnictví.

Transparentnost — vzhledem k tomu, že hodnoty objemů použitých výrobních vstupů jsou každý týden předkládány výrobnímu řediteli, je stavbyvedoucí nucen uvádět co nejpřesnější údaje. Jejich zkreslování by se v budoucnu projevilo na základě údajů z fakturace dodavatelů a z ní plynoucích skutečných nákladů.

Hospodárnost — vzhledem k neustálé kontrole vedením jsou vedoucí staveb nuceni k maximálně efektivnímu hospodaření na svých zakázkách vedoucím k co nejlepšímu hospodářskému výsledku.

Kontrola faktur — v minulosti docházelo k tomu, že stejný dodavatel za stejné zboží na stejné stavbě fakturoval ne vždy stejnou cenu. Zadávání jednotkových cen vstupů do VSN umožňuje stavbyvedoucím jejich evidenci a následnou kontrolu při přijímání faktur od dodavatelů za další objednávku, což jim umožňuje v případě, že je cena vyšší, fakturu vrátit k opravě a ušetřit další finanční prostředky, jež by byly zbytečně vynaloženy.

Pružnost reagování — krátké časové intervaly a prakticky okamžité výsledky o spotřebě výrobních vstupů umožňují okamžitě reagovat.

Podklady pro tvorbu dodatků — díky evidenci nákladů nad rámec prací zahrnutých ve smlouvě o dílo s investorem poskytuje VSN ve spojitosti se stavebním deníkem věrohodné informace pro tvorbu dodatků ke smlouvě a jejich obhajování u investora.

9.3.5 Nevýhody metody použití VSN

Vyšší časová náročnost — při zavádění tohoto nástroje docházelo často k nevoli stavbyvedoucích s VSN pracovat. Jeho používání pro ně znamená týdně hodinu až dvě práce navíc, ve výsledku však ušetří podniku nepoměrně více finančních prostředků.

Relativní přesnost — je zřejmé, že VSN nikdy nemůže obsahovat stoprocentně všechny realizované vstupy. To se od něj ani neočekává. Hřebíky a podobný drobný stavební materiál se pochopitelně evidovat nedají a ani to nikdo nevyžaduje. Přesnost metody použití VSN bude popsána v kapitole 9.5.

9.4 Celkový přehled staveb – hospodářský výsledek firmy

9.4.1 Jednotlivé zakázky

Hodnoty z VSN a výrobních faktur jednotlivých staveb jsou shromažďovány v celkovém přehledu všech staveb. Ten slouží vedení jako hlavní přehled hospodaření jednotlivých zakázek a je jim pravidelně každý týden předkládán. Je součástí přílohy J a je rozdělen do několika segmentů. Jeho princip lze popsat na sledované zakázce „SWITCH ALFA Praha“. Vztahuje se k datu 31. 10. 2012.

První segment (fialový) vyjadřuje za období 20. 10. — 31. 10., tedy poslední uplynulý týden, v rozpočtu pomocí výrobních faktur čerpané provedené práce s plánovanou hodnotou nákladů 510 567 Kč, odbytovou cenou 567 238 Kč a plánovaným hospodářským výsledkem 56 471 Kč resp. 9,96 %. Skutečné stavbou vykázané náklady za sledované období však byly 735 973 Kč, což činilo hospodářský výsledek stavby -168 735 Kč resp. -29,75 %. Z VSN však víme, že tento negativní výsledek zapříčinily provedené vícepráce v hodnotě 228 359 Kč, která téměř odpovídá rozdílu plánovaných a skutečných nákladů -225 206 Kč.

Druhý segment (modrý) poskytuje údaje za celý uplynulý měsíc. Provedené práce kryté smlouvou s investorem o plánované nákladové ceně 1 610 307 Kč s odpovídající odbytovou cenou 1 786 683 Kč měly za období 1. 10. — 31. 10. vytvořit hospodářský výsledek stavby 176 376 Kč resp. 9,87 %. Vykázané realizované náklady činily 2 115 792 Kč, což vytváří hospodářský výsledek -329 109 Kč resp. -18,42 % a rozdíl plánovaných a skutečných nákladů -505 485 Kč. Posčítají-li se ve VSN za sledované období všechny náklady vykázané nad rámec smluvního rozpočtu, získá se hodnota víceprací 485 830 Kč, která zhruba koresponduje s rozdílem plánu a skutečnosti.

Třetí segment (žlutý) ukazuje očekávaný hospodářský výsledek stavby od jejího začátku po 31. 10.. Hodnota provedených plánovaných nákladů činí 6 699 095 Kč, odbytová cena provedených prací z výrobních faktur je 7 736 833 Kč, což dává plánovaný výsledek 1 037 738 Kč resp. 13,41 %. Stavbou vykázané realizované náklady mají hodnotu 7 035 528 Kč, z čehož plyne očekávaný výsledek hospodaření stavby 701 305 Kč resp. 9,09 %. Rozdíl plánovaných a vykázaných realizovaných nákladů je -336 433 Kč. VSN však jasně ukazuje, že celková hodnota víceprací od začátku výstavby je 745 368 Kč. Z toho vyplývá, že ačkoliv zakázka momentálně vykazuje nižší hospodářský výsledek než

bylo plánováno, po uplatnění víceprací investorovi formou dodatku ke smlouvě o dílo, tento výsledek stavby stoupne minimálně o rozdíl těchto dvou hodnot. Předpokládáme-li ale uplatnění všech víceprací, dosažený hospodářský výsledek bude vyšší než se plánovalo.

Sloupec „ZBÝVÁ“ vyjadřuje plán nákladů a odbytu na zbývajících stavebních pracích a plán jejich hospodářského výsledku.

Sloupce „PLÁN (CELÁ ZAKÁZKA)“ ukazuje celkové hodnoty plánovaných nákladů, odbytovou cenu ze smlouvy s investorem a plánovaný hospodářský výsledek celé stavby.

Poslední sloupec zahrnuje skutečné údaje z účetnictví. K 31. 10. je možné prezentovat jako definitivní a neměnné účetní hodnoty k 30. 9.. Co se týče sledované zakázky „SWITCH ALFA“, je zde patrný propad očekávaných hodnot výsledku hospodaření ke konci října oproti skutečným hodnotám na konci září. Tento propad je zapříčiněný již zmíněnými provedenými vícepracemi v průběhu desátého měsíce.

9.4.2 Zakázky dohromady

Plánované, prováděné a vykazované hodnoty jsou kumulovány ze všech staveb dohromady a jsou součástí střední tabulky v příloze J.

Plánovaný hospodářský výsledek všech staveb za období 21. 10. —31. 10. byl 2 521 662 Kč resp. 27,66 %. Celkové plánované náklady o hodnotě 6 595 983 Kč jsou o 60 594 Kč nižší než vykázané realizované náklady za 6 535 389 Kč. Skutečný vykazovaný výsledek za toto období při výrobní fakturaci 9 117 645 Kč má hodnotu 2 582 256 Kč resp. 28,32 % což činí i přes vícepráce úsporu 2,40 % plánovaných nákladů. Vyhodnocení hospodářského výsledku všech stavebních zakázek za celý měsíc funguje analogicky. Hodnota tohoto výsledku po odečtení příspěvek na úhradu správní režie bude hodnotou zisku podniku za sledované období.

9.4.3 Podnikový hospodářský výsledek

Hlavním ukazatelem hospodářského výsledku je nejmenší tabulka v příloze J. V kapitole 9.1.2 specifikované všeobecné fixní náklady na správní režii jsou zde odečítány od kumulovaného hospodářského výsledku všech stavebních zakázek. Zaokrouhlená hodnota správní režie tvoří 1 200 000 Kč měsíčně resp. 300 000 Kč týdně.

$ZISK (Kč) =$

$HV (Kč) - \text{Příspěvek na úhradu všeobecných fixních nákladů na správní režii} (Kč) \quad (8)$

$$ZISK (\%) = \frac{HV - \text{Příspěvek na úhradu všeobecných fixních nákladů na správní režii} (Kč)}{\text{Celkový odbyt} (Kč)} \quad (9)$$

Za sledované období 1. 10. —31. 10. vytvořil podnikatelský subjekt zisk 6 666 739 Kč resp. 25,29 %.

Ve výpočtu hospodářského výsledku jak zakázek, tak celého podniku nejsou zohledňovány úspory oproti plánu ani vícepráce, které se navzájem překrývají. Počítá se s celkovými realizovanými náklady a oproti tomu uplatněným odbytem.

9.5 Ověření

Za dobu používání metody sledování skutečných nákladů již bylo možné ověřit její přesnost při vyhodnocování výnosnosti stavebních zakázek v porovnání s daty s účetnictví a vypočítat a odstranit případné nedostatky. Především bylo potřeba kompetentním osobám, které do VSN data vkládají, v tomto případě stavbyvedoucím, vysvětlit význam tohoto opatření a přesvědčit je tak k co nejpřesnější práci s výkazem. Přesnost z VSN plynoucích hodnot je patrná z tabulky 9.3.

Tab. 9.3: Porovnání skutečných a vykazovaných hodnot

		Vykazované hodnoty ve VSN k 30.9.	Účetně podložené hodnoty k 30.9.	ROZDÍL
IMP KOKONÍN - Skladová hala	NC	16 188 620 Kč	15 994 132 Kč	194 488 Kč
	OC	29 389 053 Kč	29 389 053 Kč	0 Kč
	HV	13 200 433 Kč	13 394 921 Kč	-194 488 Kč
		44,92%	45,58%	-0,66%
A.RAYMOND - Expanze III	NC	31 537 594 Kč	30 415 118 Kč	1 122 476 Kč
	OC	44 535 046 Kč	44 535 046 Kč	0 Kč
	HV	12 496 303 Kč	14 119 928 Kč	-1 623 625 Kč
		28,38%	31,71%	-3,33%
SWITCH ALFA Praha	NC	4 978 925 Kč	5 092 787 Kč	-113 862 Kč
	OC	5 950 150 Kč	6 002 148 Kč	-51 998 Kč
	HV	971 225 Kč	909 361 Kč	61 864 Kč
		16,32%	15,15%	1,17%

Zdroj: vlastní zpracování

Na sledované zakázce SWITCH ALFA je patrné, že náklady vykázané stavbyvedoucím ve VSN byly k 30. 9. ve výši 4 978 925 Kč a že skutečné náklady z účetnictví byly k 30. 9. ve výši 5 092 787 Kč. Rozdíl 113 862 Kč, domnívám se, je na pěti milionech korun a třech měsících prací zcela zanedbatelný, obzvláště s ohledem na fakt, že získání zcela přesných hodnot nebylo účelem této metody. Rozdíl výrobní fakturace 5 950 150 Kč a účetní fakturace 6 002 148 Kč je způsoben jednou fakturou ve výši 52 000 Kč vystavenou investorovi na základě objednávky dodatečných projektových prací, které nebyly součástí smluvního rozpočtu.

Na dalších dvou zakázkách IMP KOKONÍN – Skladovací hala a A.RAYMOND – Expanze III je rozdíl ve VSN vykazovaného hospodářského výsledku a účetního hospodářského výsledku k 30 .9. 0,66 % resp. 3,33 %. Na IMP KOKONÍN – Skladovací hala je rozdíl zhruba dvě stě tisíc korun způsoben ne zcela přesným vykazováním nákladům ve VSN. Tento rozdíl je však pro daný účel na šestnácti milionech a čtyřech měsících prací zanedbatelný. Co se týče A.RAYMOND – Expanze III, je rozdíl zhruba jeden milion sto tisíc korun způsoben tím, že stavbyvedoucí zadal do VSN náklady na realizované subdodávky, které však subdodavatel ke konci září ještě nevyfaktoval.

Při zohlednění faktu, že účelem zavedení používání nástroje VSN nikdy nebylo získání naprosto přesných čísel, ale pouze nastínění orientačních hodnot pro okamžité operativní rozhodování a plánování, a finančním objemům, ve kterých pozemní stavitelství probíhá, si troufám tvrdit, že v mezích realizovaných odchylek bylo tohoto cíle dosaženo.

Podstatné je, že neexistuje zakázka bez víceprací. Ty jsou bohužel zpravidla investorům uplatňovány pomocí dodatků ke smlouvě o dílo až na závěr výstavby. Z toho plyne, že výsledky hospodaření staveb se v průběhu stavební výroby jeví horší, než ve skutečnosti nakonec budou. Důvodem je, že po celou dobu výstavby jsou náklady vzhledem k realizovaným vícepracím vyšší než plánované a po uplatnění dodatku k investorovi již stoupne pouze odbyt a s tím i hospodářský výsledek.

ZÁVĚR

Cílem této DP bylo na základě analýzy současného stavu navrhnout způsoby zefektivnění stávajícího systému controllingu výrobních zakázek ve sledovaném podnikatelském subjektu.

Byla navržena nápravná opatření v oblasti tvorby cen produkce. Konkrétně se jedná o individualizaci propočtu nákladů na výrobní režii dle konkrétních požadavků jednotlivých stavebních zakázek. Dále byly aktualizovány výchozí hodnoty pro výpočet příspěvku na úhradu správní režie. Po těchto úpravách byl předložen návrh nového vzorce pro sestavování nabídkových cen produkce. Také byla zavedena databáze nákupních cen vstupů, jež má za úkol zpřesnit propočty nákladových cen prováděných stavebních prací. Cílem všech těchto opatření je zvýšení konkurenceschopnost podnikatelského subjektu ve výběrových řízeních a zefektivnění plánování financí ve výrobě.

Byly provedeny úpravy a změny v začleňování a třídění nákladových druhů resp. byl synchronizován kalkulační vzorec ve výrobě s analytickými účty v účetnictví. Výsledkem je zpřesnění selektování nákladů a jejich následného porovnávání z pohledu plán / skutečnost.

V daném podniku byl zaveden zcela nový systém evidence nákladů a výnosů v reálném čase. Jedná se o vytvoření zcela nové platformy pro sledování a vyhodnocování výsledků hospodaření jednotlivých zakázek i firmy jako celku ve velmi krátkých časových intervalech. Tento systém byl navržen, zaveden do praxe a nakonec úspěšně ověřen jako velice přesný.

Navržená řešení však nejsou vším, co by mohlo podniku pomoci k lepším hospodářským výsledkům. Co se týče tvorby nabídkových cen na základě nákladovosti jednotlivých stavebních prací, ideálním řešením by bylo vytvoření zcela nové pozice kalkulanta vlastních výkonů, který by sledoval skutečné spotřeby materiálů a skutečnou efektivitu pracovníků a strojů přímo na staveništi. Z naměřených poznatků by vnikly naprosto přesné vnitropodnikové normy pro stavební výrobu, čímž by se eliminovalo používání celostátně zprůměrovaných hodnot, které v současné době slouží při sestavování cenových nabídek. Kalkulace cen by tak byly mnohem přesnější. Vedlejším efektem by teoreticky mohlo být i zefektivnění výroby.

Dalším bodem je změna přístupu k soutěžním rozpočtům. Ty jsou v posledních letech záměrně sestavovány a strukturovány tak, aby v nich bylo leccos neupřesněno anebo přímo záměrně vynecháno za účelem dosažení co nejnižší realizační ceny pro investora. Spoléhat na uznávání víceprací během realizace je do jisté míry riskantní. Zadavatelé soutěžních výkazů výměr spoléhají na to, že dodavatelé v rámci cenového boje tyto položky úmyslně či neúmyslně přehlédnou a že nabídku ocení co nejlevněji. Chybějící stavební práce lze zohlednit pomocí tzv. položek pod čarou, ty jsou však v současné době pro uchazeče spíše diskriminační. Zmíněný problém s rozpočty by se však měl řešit spíše legislativně na globální úrovni.

Vícepráce se v poslední době staly nezanedbatelným standardem a tak bych doporučoval, aby byly pokud možno co nejdříve po jejich provedení kompletovány do dodatků a prezentovány a fakturovány investorovi. Kompetentní technickohospodářští pracovníci neustále aplikují výmluvu na nedostatek času a využívají benevolence svých nadřízených. Firma se tak zbytečně připravuje o kapitál, jímž by mohla disponovat. Dalším důvodem je fakt, že sestavování dodatků je určitě přesnější ve chvíli, kdy mají obě zúčastněné strany, tedy zástupce stavitele i zástupce investora, vše v živé paměti.

Žádný informační systém nemůže fungovat a podávat vypovídající výstupy, pokud s ním není pravidelně a systematicky pracováno. Proto je potřeba klást důraz na průběžnou práci s rozpočty v databázi a jednotlivé zaměstnance neustále kontrolovat. Míra zainteresovanosti se u jednotlivých pracovníků výrazně liší. Ideálním stavem je zcela automatická práce s moderními informačními technologiemi, jíž by mělo dopomoci neustálé doplňování znalostí a dovedností formou odborných školení. Je potřeba pracovníky nejen školit práci s informačními technologiemi, ale také jim objasnit význam této práce z ekonomického pohledu. Teprve potom mohou pochopit, že i přes počáteční nevoli a nutnost obětovat čas navíc kvůli prvotní zdlouhavosti vykonávaných procesů jim po jejich osvojení a zautomatizování nakonec práce se softwarem ušetří čas a firmě peníze, což by se následně mělo pozitivně projevit také na jejich mzdách. Podmínkou však je, aby si toto uvědomilo v první řadě vedení společnosti, šlo příkladem a vyžadovalo po svých zaměstnancích zpětnou vazbu formou výstupů z draze nakoupeného softwaru. Právě tyto moderní informační technologie umožní technickohospodářským pracovníkům věnovat více času jejich primární pracovní činnosti v oblasti pozemního stavitelství a pomohou tak celému podniku dosahovat lepších hospodářských výsledků.

SEZNAM CITACÍ

KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha : Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

KRÁL, B. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Prospektrum, 1997. 407 s. ISBN 80-7175-060-3.

LANZ, R. *Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen*. 3. überarb. und erw. Aufl. Bern : Paul Haupt, 1992. 381 s. ISBN 3-258-04517-8.

SVOBODA S. *Účetní informace pro vnitropodnikové řízení*. 1. vyd. Praha : Ediční oddělení VŠE, 1998. 264 s. ISBN 80-7079-345-7.

SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 1996. 455 s. ISBN 80-7169-211-5.

SYNEK, M. a kolektiv *Podniková ekonomika*. 3. vyd. Praha : C.H. Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-7179-736-7.

VOLLMUTH, H. J. *Controlling, nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha : PROFESS, 2006. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.

VOLLMUTH, H. J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Přehledné a srozumitelné metody v řízení podniku. 2. vyd. Praha : Profess Consulting, 2004. 357 s. ISBN 80-7259-029-4.

WÖHE, G. *Úvod do podnikového hospodářství*: překlad 18. vyd. německého originálu. Přeložil Jiří Dvořák. 1. čes. vyd. Praha : Beck, 1995. xx, 748 s. ISBN 3-406-39607-0.

WÖHE G., KISLINGEROVÁ E. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2. přepracované vydání. Praha : C. H. Beck, 2007. 928 s. ISBN 978-80-7179-897-2.

BIBLIOGRAFIE

KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha : Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

KRÁL, B. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Prospektrum, 1997. 407 s. ISBN 80-7175-060-3.

LANZ, R. *Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen*. 3. überarb. und erw. Aufl. Bern : Paul Haupt, 1992. 381 s. ISBN 3-258-04517-8.

- SVOBODA S. *Účetní informace pro vnitropodnikové řízení*. 1. vyd. Praha : Ediční oddělení VŠE, 1998. 264 s. ISBN 80-7079-345-7.
- SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 1996. 455 s. ISBN 80-7169-211-5.
- SYNEK, M. a kolektiv *Podniková ekonomika*. 3. vyd. Praha : C.H. Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-7179-736-7.
- VOLLMUTH, H. J. *Controlling, nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha : PROFESS, 2006. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.
- VOLLMUTH, H. J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Přehledné a srozumitelné metody v řízení podniku. 2. vyd. Praha : Profess Consulting, 2004. 357 s. ISBN 80-7259-029-4.
- WÖHE, G. *Úvod do podnikového hospodářství*: překlad 18. vyd. německého originálu. Přeložil Jiří Dvořák. 1. čes. vyd. Praha : Beck, 1995. xx, 748 s. ISBN 3-406-39607-0.
- WÖHE G., KISLINGEROVÁ E. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2. přepracované vydání. Praha : C. H. Beck, 2007. 928 s. ISBN 978-80-7179-897-2.

SEZNAM PŘÍLOH

- A — Kalkulační vzorec
- B — Měsíční výkaz hospodaření zakázky
- C — Změny kódu KVZ u analytických účtů
- D — Přiřazení analytických účtů ke konkrétním druhům nákladů
- E — Výkaz skutečných nákladů
- F — Rekapitulace výkazů skutečných nákladů
- G — Rekapitulace plánovaných a vykazovaných nákladů (blok profese)
- H — Rekapitulace plánovaných a vykazovaných nákladů celkem
- I — Graf ekonomického vývoje zakázky
- J — Celkový přehled zakázek

Příloha A — Kalkulační vzorec

- 10 Materiál**
 - 11 beton, malta, omítky
 - 12 cihly, tvárnice, ytong
 - 13 ocel, železo
 - 14 prefabrikáty
 - 15 štěrk, písek, kámen
 - 16 obklady, dlažby
 - 17 dřevo
 - 18 izolace proti vodě
 - 19 ostatní přímý stavební materiál
- 20 Profese**
 - 21 pojistné SZ a ZP
 - 22 cestovné
 - 23 mzdy + OON
 - 24 subdodavatelské profese
 - 25 technická pomoc
 - 26 mzdy společníků
 - 27 zákonné sociální náklady
- 30 Stroje**
 - 31 práce strojů s obsluhou
 - 32 opravy a udržování
 - 33 pronájem strojů a zařízení
 - 76 leasing
- 40 Doprava**
 - 41 doprava - cizí
 - 42 doprava - vlastní
- 50 Subdodávky**
 - 51 HSV
 - 51001 zemní a bourací práce
 - 51003 konstrukce vodorovné a svislé
 - 51009 ostatní stavební práce
 - 51094 lešenářské práce
 - 51998 odpady: doprava a uložení
 - 52 PSV
 - 52711 izolace
 - 52720 ZTI + plyn
 - 52730 topení a VZT
 - 52765 střešní konstrukce a krytiny
 - 52766 truhlářské konstrukce
 - 52783 malby a nátěry
 - 53 montáže
 - 53043 montáž OK
 - 53064 provozní soubory
 - 53155 elektroinstalace

	53162	výtahy a dopravní zařízení
54		projekty, geodézie
	54001	projektová dokumentace
59		VRN
60		Režie
	61	režijní materiál staveb
	62	režijní materiál ostatní
	63	režijní služby
	64	režijní mzdy
	65	ostatní režie
	66	energie, paliva
70		Režijní náklady ostatní
	71	režijní materiál
	72	reprezentace
	73	telefony a pošta
	74	reklama
	75	režijní mzdy staveb
	77	daně a poplatky
	78	odpisy a pořizovací ceny
	781	odpisy
	782	zůstatková cena IM
	783	pořizovací cena materiálu
	79	služby ostatní
80		Finanční náklady
	81	úroky
	82	pokuty
	83	zaokrouhlení
	84	pojištění
	85	ostatní finanční náklady
	88	manka a škody
	89	podíl na HV

Příloha B — Měsíční výkaz hospodaření zakázky

Regionální stavební s.r.o.

Stran: 1 / 1

Zakázka po měsících s náklady							6.11.2012		
Období:		1.1.2010		30.9.2012		Měna: Kč			
	Materiál	Profese	Stroje	Doprava	Subdodávky	režie	Náklad	Odbýt	Marže
Zakázka:	228	Switch Alfa			Středisko:	68	Poštolka		
6/2012									
Plán	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Proved.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Skuteč.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	287,83	287,83	0,00	-287,83
7/2012									
Plán	48 485,85	24 880,89	13 957,62	0,00	265 852,18	93 120,04	446 296,60	713 293,83	266 997,24
Proved.	251 761,93	71 802,86	22 664,64	0,00	665 044,23	153 389,78	1 164 663,44	1 508 461,96	343 798,52
Skuteč.	106 385,60	13 312,63	161 967,00	8 658,20	496 471,80	36 746,64	823 541,87	1 560 461,96	736 920,09
8/2012									
Plán	582 190,43	96 719,16	35 707,82	0,00	773 150,78	192 917,95	1 680 686,15	2 021 298,49	340 612,34
Proved.	342 339,76	42 165,41	27 834,71	0,00	1 132 125,04	153 175,03	1 697 639,95	1 924 537,37	226 897,42
Skuteč.	485 496,47	56 122,96	151 135,10	0,00	1 160 308,00	108 164,43	1 961 273,96	1 924 537,50	-36 736,46
9/2012									
Plán	161 161,95	24 389,17	12 052,78	0,00	1 981 650,47	186 240,09	2 365 494,45	2 775 267,57	409 773,12
Proved.	205 636,35	29 701,94	19 857,27	0,00	1 705 701,85	153 054,03	2 113 951,45	2 517 150,91	403 199,47
Skuteč.	140 104,81	98 393,97	93 262,73	4 758,50	1 873 498,62	97 665,28	2 307 683,91	2 517 149,25	209 465,34
Celkem za zakázku:		228	Switch Alfa						
Plán	791 838,23	145 989,22	61 718,23	0,00	3 020 653,44	472 278,08	4 492 477,20	5 509 859,90	1 017 382,69
Proved.	799 738,04	143 670,21	70 356,62	0,00	3 502 871,12	459 618,85	4 976 254,84	5 950 150,25	973 895,41
Skuteč.	731 986,88	167 829,56	406 364,83	13 416,70	3 530 278,42	242 864,18	5 092 787,57	6 002 148,71	909 361,14
Celkem									
Plán	791 838,23	145 989,22	61 718,23	0,00	3 020 653,44	472 278,08	4 492 477,20	5 509 859,90	1 017 382,69
Proved.	799 738,04	143 670,21	70 356,62	0,00	3 502 871,12	459 618,85	4 976 254,84	5 950 150,25	973 895,41
Skuteč.	731 986,88	167 829,56	406 364,83	13 416,70	3 530 278,42	242 864,18	5 092 787,57	6 002 148,71	909 361,14

Příloha C — Změny kódu KVZ u analytických účtů

Účet		PŮVODNÍ		ZMĚNY		pozn.
		Kód KVZ	Název kalkulačního vzorce	Kód KVZ	Název kalkulačního vzorce	
M	501099	61	rež.materiál stavební	10	Materiál	palety
S	501120	61	rež.materiál stavební	32	Stroje - opravy a udržování	
R	518000	50	Subdodávky	63	Režie - režijní služby	likvidace odpadů
R	518021	41	doprava-cizí	60	Režie	doprava buněk a oplocení
R	518111	51	HSV	63	Režie - režijní služby	
M	518251	51	HSV	10	Materiál	pronájem lešení
M	518252	31	práce strojů s obsluhou	11	Materiál - beton, malta, omítky	rozbory nezahnují čerpadlo
P	518253	51	HSV	20	Profese	
M	548800	79	služby ostatní	10	Materiál	palety

Příloha D — Přřazení analytických účtu ke konkrétním druhům nákladů

PŮVODNÍ			ZMĚNY		Odlůvodnění	
Typ nákladů			název účtu			
KVZ			KVZ		číslo účtu	
bednění - JEŘÁBOVÉ PRÁCE	stroje	518500	stroje	31	518500	Práce strojů
beton - ČERPÁNÍ	stroje	518252	materiál	11	518252	Čerpání betonu
beton - DOPRAVA	stroje	501001	materiál	11	501001	Spotřeba materiálu - beton, cement, omítky
buňky - DOPRAVA	doprava	518021	režie	60	518021	Doprava na stavbě
buňky - JEŘÁBOVÉ PRÁCE	stroje	518021	režie	60	518021	Doprava na stavbě
cestovné technici	profese	512900	režie	60	512900	Cestovné nad limit
doprava místra	profese	512900	režie	60	512900	Cestovné nad limit
doprava na stavbě	doprava	518021	režie	60	518021	Doprava na stavbě
doprava stavbyvedoucího	profese	512900	režie	60	512900	Cestovné nad limit
jeřábové práce	subdodávky	518500	stroje	31	518500	Práce strojů
lešení	subdodávka	518251	materiál	10	518251	Lešení a práce
lešení - DOPRAVA	doprava	518251	materiál	10	518251	Lešení a práce
lešení pojízdné	stroje	518251	materiál	10	518251	Lešení a práce
materiál - VRATNÉ OBALY	režie	548800	materiál	10	548800	Ostatní provozní náklady
mzdy subdodavatelských dělníků	subdodávky	518112	profese	24	518112	Ostatní služby-stavební práce HSV
odpady - KONTEJNERY	subdodávky	518111	režie	63	518111	Odvoz a likvidace odpadu
odpady - LIKVIDACE	subdodávky	518111	režie	63	518111	Odvoz a likvidace odpadu
odpady - ODVOZ	subdodávky	518111	režie	63	518111	Odvoz a likvidace odpadu
odpady - PRONÁJEM KONTEJNERU	subdodávky	518111	režie	63	518111	Odvoz a likvidace odpadu
odpady - ULOŽENÍ	subdodávky	518111	režie	63	518111	Odvoz a likvidace odpadu
odvody z mezd vlastních dělníků - SP	profese	524001	profese	21	524001	Základní soc. a zdrav. pojištění - SP
odvody z mezd vlastních dělníků - ZP	profese	524002	profese	21	524002	Základní soc. a zdrav. pojištění - ZP
odvody ze mezd místra - SP	profese	524003	režie	64	524003	Základní soc. a zdrav. pojištění - SP-režie
odvody ze mezd místra - ZP	profese	524004	režie	64	524004	Základní soc. a zdrav. pojištění - ZP-režie
odvody ze mezd stavbyvedoucího - SP	profese	524003	režie	64	524003	Základní soc. a zdrav. pojištění - SP-režie
odvody ze mezd stavbyvedoucího - ZP	profese	524004	režie	64	524004	Základní soc. a zdrav. pojištění - ZP-režie
oplocení - DOPRAVA	doprava	518021	režie	60	518021	Doprava na stavbě
ostraha	subdodávky	518002	režie	63	518002	Režijní náklady stavby ostatní
plošina	režie	518500	stroje	31	518500	Práce strojů
profese na objednávku/smlouvu	subdodávky	518112	profese	24	518112	Ostatní služby-stavební práce HSV
ubytování techniků	profese	512900	režie	65	512900	Cestovné nad limit

Příloha E — Výkaz skutečných nákladů

VSN

VÝKAZ
SKUTEČNÝCH
NÁKLADŮ

VÝKAZ EMER POJIZE
PROVEDENÉ PRÁCE A
POJIZE DO BÝLÝCH POJIZ

Skutečné náklady od stavbyvedoucího:
Provedené plánované náklady IPOs:
Provedený obydt z rozpočtu IPOs:

735 973 Kč
510 767 Kč
567 239 Kč

Stavba
Období:

SWITCH ALFA Praha
20.10.-30.10.

POPIS	M.J.	MIN OČISTVÍ		CELKEM	NÁKLADOVÁ CENA jednotková	NÁKLADY			UMÍSTĚNÍ NA STAVBĚ	DODAVATEL
		v rámci rozpočtu	nad rámec rozpočtu			v rámci rozpočtu	nad rámec rozpočtu	CELKEM		
MATERIÁL: materiál a jeho doprava						507 613 Kč	228 359 Kč	735 973 Kč		
						1 000 Kč	65 894 Kč	66 894 Kč		
štrk 8/16	T		6,90	6,90	760 Kč		5 244 Kč	5 244 Kč	obrys drenážní opěrky	Baštýř
drenáž 80mm	T		10,00	10,00	200 Kč		2 000 Kč	2 000 Kč	drenáž opěrné zdi	
beton c50/37	m3		27,00	27,00	1 900 Kč		51 300 Kč	51 300 Kč	opěrná zeď	
beton c12/16	m3		1,50	1,50	1 700 Kč		2 550 Kč	2 550 Kč	podkladní mazanina opěrky	
reoklady	T		19,00	19,00	200 Kč		3 800 Kč	3 800 Kč	podsypaní parkoviště a komunikace	Baštýř
reg stav	kpl	0,50	0,50	1,00	2 000 Kč	1 000 Kč	1 000 Kč	2 000 Kč		
PROFESIE: dělník RS, najímání dělníků, subdodavatelské profese						17 675 Kč	39 099 Kč	56 774 Kč		
mzda dělník RS (s odvody)	h	132,00	292,00	424,00	134 Kč	17 675 Kč	39 099 Kč	56 774 Kč		
mzda pomocných dělníků RS (s odvody)	h				111 Kč					
mzdy najímaných dělníků a subdodavatelských profesí:										
STROJE: stroje a jejich doprava, opravy a údržba, náhradní díly						11 500 Kč	43 500 Kč	55 000 Kč		
beton pumpa	Sh		13,33	13,33	2 400 Kč		32 000 Kč	32 000 Kč	Zapa	
opěrka, kanalizace a reykklát	Sh	10,00	10,00	20,00	1 150 Kč	11 500 Kč	11 500 Kč	23 000 Kč	Baštýř	
DOPRAVA:						0 Kč	0 Kč	0 Kč		
SUBDODÁVKY: pouze pokud komplet D+M						428 791 Kč	73 867 Kč	508 657 Kč		
štátný	kpl	1,00		1,00	6 000 Kč	6 000 Kč		6 000 Kč	žárové vrtky	
VDT	kpl	1,00		1,00	47 070 Kč	47 070 Kč		47 070 Kč		
Gastop	kpl									
Port C&C	kpl									
Falco DD	kpl	1,00		1,00	82 185 Kč	82 185 Kč		82 185 Kč		
Sipak	kpl	1,00		1,00	226 002 Kč	226 002 Kč		226 002 Kč		
Geostav	kpl	0,40	0,60	1,00	133 000 Kč	53 134 Kč	79 867 Kč	133 000 Kč		
Nedoma Geodet	kpl	1,00		1,00	14 400 Kč	14 400 Kč		14 400 Kč		
RÚČE:						48 648 Kč	0 Kč	48 648 Kč		
mzda stavbyvedoucího s odvody	měsíc	1/4		1/4	30 000 Kč	7 500 Kč		7 500 Kč		
mzda mistra s odvody	měsíc	1/4		1/4	30 000 Kč	7 500 Kč		7 500 Kč		
doprava stavbyvedoucího	km	700		700	5 Kč	3 500 Kč		3 500 Kč		
doprava mistra	km	1300		1800	5 Kč	9 000 Kč		9 000 Kč		
doprava dělníků na/ze staveniště	km	3000		3000	5 Kč	15 000 Kč		15 000 Kč		
telefon stavbyvedoucího	měsíc	1/4		1/4	2 000 Kč	500 Kč		500 Kč		
telefon mistra	měsíc	1/4		1/4	2 000 Kč	500 Kč		500 Kč		
internet stavbyvedoucího	měsíc	1/4		1/4	582 Kč	146 Kč		146 Kč		
internet mistra	měsíc	1/4		1/4	582 Kč	146 Kč		146 Kč		
elektřina	kWh	801		801	5 Kč	4 005 Kč		4 005 Kč		
voda	m3	3		3	34 Kč	102 Kč		102 Kč		
plyn (1 m3 = 10,5 kWh)	m3				15 Kč					
stavební buněk	měsíc	1/4		1/4						
WC	měsíc	1/4		1/4	3 000 Kč	750 Kč		750 Kč		
oplocení	měsíc	1/4		1/4						
doprava stavebních buněk	kpl									
doprava WC	kpl									
doprava oplocení	kpl									
řábor										
dopravní značení										
cedule RS										
přijezdová komunikace										
připojky										
ostraha										
likvidace odpadů	kpl									
další:										

Příloha F — Rekapitulace výkazů skutečných nákladů

[illegible]

Příloha G — Rekapitulace plánovaných a vykazovaných nákladů (blok profese)

228 - SWITCH ALFA											
Praha											
PROFESE											
ZE STAVBY				IPOS		ODCHYLKA					
v rámci rozpočtu	nad rámec rozpočtu	CELKEM		provedené plánované		týden		týden		měsíc	
		týden	měsíc	týden	měsíc	Kč	%	Kč	%		
7 498 Kč	0 Kč		7 498 Kč	13 897 Kč	71 803 Kč					64 305 Kč	89,56%
				16 214 Kč							
				16 214 Kč							
				25 478 Kč							
21 034 Kč	0 Kč	21 034 Kč		17 361 Kč				-3 673 Kč	-21,15%		
12 854 Kč	3 214 Kč	16 068 Kč		15 593 Kč	42 166 Kč			-475 Kč	-3,05%		
26 780 Kč	0 Kč	26 780 Kč		7 960 Kč				-18 820 Kč	-236,43%	-33 499 Kč	-79,45%
6 427 Kč	5 356 Kč	11 783 Kč		1 252 Kč				-10 531 Kč	-841,15%		
18 210 Kč	0 Kč	18 210 Kč		3 917 Kč				-14 293 Kč	-364,91%		
5 356 Kč	8 034 Kč	13 390 Kč		2 067 Kč	29 703 Kč			-11 323 Kč	-547,80%		
41 728 Kč	3 214 Kč	44 941 Kč		11 831 Kč				-33 110 Kč	-279,86%		
12 319 Kč	9 507 Kč	21 826 Kč		11 888 Kč				-9 938 Kč	-83,59%		
13 390 Kč	13 390 Kč	26 780 Kč		14 023 Kč				-12 757 Kč	-90,97%		
13 390 Kč	19 817 Kč	33 207 Kč		6 861 Kč				-26 346 Kč	-384,00%		
8 570 Kč	26 780 Kč	35 350 Kč		1 760 Kč	23 230 Kč			-33 590 Kč	-1908,50%	-128 880 Kč	-554,80%
17 675 Kč	39 099 Kč	56 774 Kč		586 Kč				-56 188 Kč	-9588,33%		

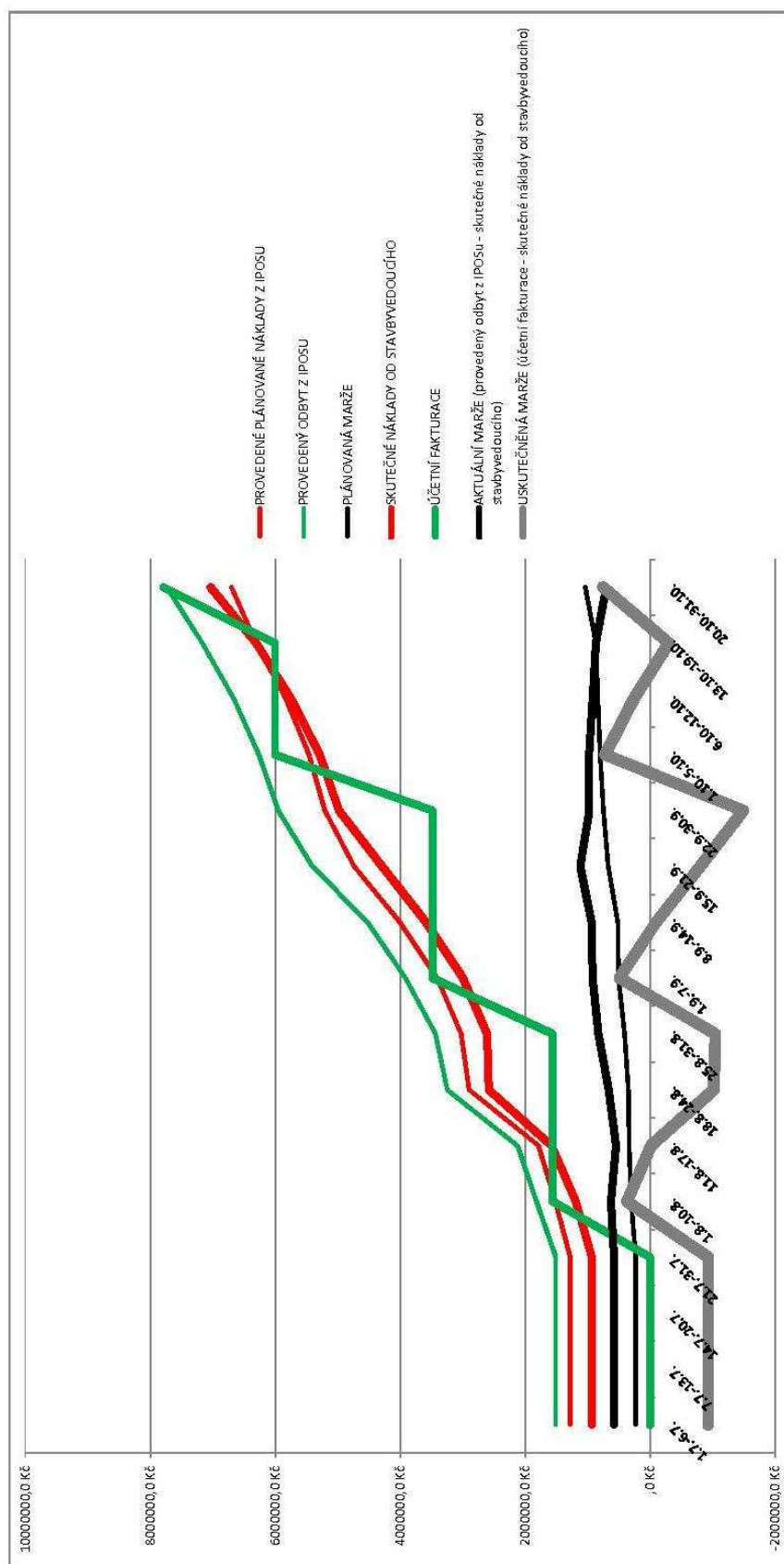
Příloha H — Rekapitulace plánovaných a vykazovaných nákladů celkem

228 - SWITCH ALFA Praha	NÁKLADY						ODBYT		MARŽE			
	SKUTEČNÉ NÁKLADY OD STAVBYVEDOUČÍHO			PROVEDENÉ PLÁNOVANÉ NÁKLADY Z IPOSU provedené plánované			PROVEDENÝ ODBYT Z IPOSU CELKEM		OČEKÁVANÁ MARŽE			
	v rámci rozpočtu	nad rámec rozpočtu	CELKEM	měsíc	tyden	měsíc	měsíc	tyden	měsíc	tyden	měsíc	%
17.6.67	963 617 Kč			225 418 Kč		1 164 661 Kč			1 508 463 Kč		544 846 Kč	36,12%
7.7.-13.7.				262 988 Kč								
14.7.-20.7.				262 988 Kč								
21.7.-31.7.				413 267 Kč								
1.8.-10.8.	260 730 Kč	85 677 Kč	346 407 Kč	235 933 Kč								
11.8.-17.8.	309 321 Kč		394 988 Kč	271 319 Kč		1 745 688 Kč			308 379 Kč		47 649 Kč	15,45%
18.8.-24.8.	1 016 659 Kč		1 016 659 Kč	1 109 371 Kč					305 489 Kč		-89 510 Kč	-29,30%
25.8.-31.8.	118 688 Kč			129 055 Kč					1 121 182 Kč		104 524 Kč	9,32%
1.9.-7.9.	361 409 Kč	5 356 Kč	366 765 Kč	383 001 Kč					189 488 Kč		65 443 Kč	34,54%
8.9.-14.9.	560 405 Kč	38 430 Kč	598 835 Kč						481 041 Kč		80 832 Kč	16,80%
15.9.-21.9.	707 467 Kč	8 190 Kč	715 657 Kč	595 753 Kč					606 799 Kč		7 963 Kč	1,31%
22.9.-30.9.	361 901 Kč	83 085 Kč	444 986 Kč	732 636 Kč		2 178 438 Kč			886 207 Kč		170 549 Kč	19,24%
1.10.-5.10.	275 156 Kč	45 370 Kč	320 526 Kč	467 058 Kč					543 104 Kč		98 119 Kč	18,07%
6.10.-12.10.	392 853 Kč	82 467 Kč	475 320 Kč	254 692 Kč					308 856 Kč		-11 670 Kč	-3,78%
13.10.-19.10.	454 340 Kč	129 634 Kč	583 974 Kč	365 957 Kč		1 610 311 Kč			401 158 Kč		-74 162 Kč	-18,49%
20.10.-31.10.	507 613 Kč	228 359 Kč	735 973 Kč	478 894 Kč					509 431 Kč		-74 543 Kč	-14,63%
1.11.-9.11.				510 768 Kč					567 239 Kč		-168 734 Kč	-29,75%
10.11.-16.11.												
17.11.-23.11.												
24.11.-30.11.												
1.12.-7.12.												
8.12.-14.12.												
15.12.-21.12.												
22.12.-31.12.												
CELKEM	6 290 160 Kč	745 368 Kč	7 035 528 Kč	6 699 098 Kč					7 796 835 Kč		701 306 Kč	9,06%
											1 037 737 Kč	13,41%
										PLAN		

REKAPITULACE DÍLČÍCH ODCHYLEK

MATERIAL	-610 234 Kč	-7,4 74%
PROFESE	-166 739 Kč	-9,9 90%
STROJE	-259 473 Kč	-33,4 92%
DOPRAVA	0 Kč	#DIV/0!
SUBODDÁVKY	670 746 Kč	13,53%
REZIE	20 270 Kč	3,31%

Příloha I — Graf ekonomického vývoje zakázky



Príloha J — Celkový prehľad zakázek

ZAKÁZKA	poslední VF	PROSTAVENOST												HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK Z ÚČETNICTVÍ k:																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
		PROVEDENO ZA UPLYNULÝ TÝDEN 20.10.-31.10.				PROVEDENO OD ZAČETKU STAVBY				ZBYVÁ				PLÁN CELÁ ZAKÁZKA																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
		PLÁN	SKUTEČNOST	ODCHYLKA		PLÁN	SKUTEČNOST	ODCHYLKA		PLÁN	NÁKLAD	ODCHYLKA		plán.	NÁKLAD	plán.	ODCHYT																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
		plán.	NÁKLAD	plán.	NÁKLAD	plán.	NÁKLAD	plán.	NÁKLAD	plán.	NÁKLAD	plán.	NÁKLAD	plán.	NÁKLAD	plán.	ODCHYT																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
226	IMP KOKONÍN - Skladová hala	20.10.-31.10.	NC	3 965 585 Kč	3 365 585 Kč	1 197 007 Kč	241 813 Kč	241 813 Kč	11 333 374 Kč	11 333 374 Kč	4 590 887 Kč	4 590 887 Kč	42,75%	42,75%	17 386 904 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč	23 770 610 Kč

SLEDOVANÉ ZAKÁZKY	PROSTAVĚNOST										VÝSLEDKY							
	PROVEDENO za uplynulý týden 20.10.-31.10.					PROVEDENO od začátku měsíce 1.10.-31.10.					NÁKLAD od SV	OC	plán. NÁKLAD	prov. ODBYT	SV	TP	VF	VSN
	PLÁN		SKUTEČNOST	ODCHYLKA		PLÁN		SKUTEČNOST	ODCHYLKA									
	plán. NÁKLAD	NÁKLAD od SV	NÁKLAD	plán. ODBYT	prov. ODBYT	plán. ODBYT	prov. ODBYT	prov. ODBYT	ODBYT	ODBYT								
	plán. ODBYT	prov. ODBYT	ODBYT	plán. ODBYT	prov. ODBYT	ODBYT	plán. ODBYT	prov. ODBYT	ODBYT	ODBYT								
MALINA SAFETY Jablonce n/V	NC	6 595 983 Kč	6 555 369 Kč	60 594 Kč		NC	18 068 422 Kč	18 491 383 Kč	- 422 961 Kč		NC	skuteč. náklady výjez. stavbou v rámci VSN						
IMP KOKONÍN - Skladová hala	OC	9 117 645 Kč	9 117 645 Kč	-		OC	26 358 122 Kč	26 358 122 Kč	-		OC	nákladová cena						
A-BAYMOND - Expanze III		2 571 662 Kč	2 582 256 Kč	60 594 Kč								odbytová cena						
SWITCH ALFA Praha	MALINA	27,66%	28,32%	2,40%								na VF provedení plánovaný náklad v rozpočtu						
REKUPER - Zásob. tech. plynu												na VF provedení smluvní odbýt						
GRUPO AMT, Turnov - Přístřešek												stavby/odbyť						
												technická příprava						
												výrobní faktura						
												výjez. skutečných nákladů						

VÝSLEDKY
NÁKLAD od SV
 NC
 OC
 MD
NÁKLAD
 plán. ODBYT
 prov. ODBYT
 SV
 TP
 VF
 VSN

skutek, náklady výraz. stavbou v rámci VSN
 nákladová cena
 odbytová cena
 na VF provedení plánovaný náklad v rozpočtu
 na VF provedení smluvní odbyt
 stavební náklady
 technická příprava
 výrobní faktura
 výkaz skutečných nákladů